



**VÂNIA MARLENE
PEREIRA TEIXEIRA**

**IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA EXTERNA –
ÓTICA DO AUDITOR EXTERNO**



**VÂNIA MARLENE
PEREIRA TEIXEIRA**

**IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA EXTERNA –
ÓTICA DO AUDITOR EXTERNO**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Helena Coelho Inácio e do Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa, Professores Adjuntos do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

O júri

Presidente

Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo

Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Orientador

Professora Doutora Helena Coelho Inácio

Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Coorientador

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa

Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Arguente

Mestre Fernando José Peixinho Araújo Rodrigues

Professor Adjunto do Instituto Politécnico de Bragança

Agradecimentos

É com profundo reconhecimento que quero começar por agradecer, de uma forma muito especial, à minha mãe e ao Nuno pelo inestimável apoio, entusiasmo e compreensão que desde o início demonstraram e que jamais esquecerei. É com agrado que agradeço ao meu pai e irmão pelo apoio ao longo da minha vida.

Impõe-se ainda sublinhar o incentivo e dedicação ao longo destes meses da minha orientadora Professora Doutora Helena Coelho Inácio e do meu coorientador Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa, o meu muito obrigado.

Por fim, resta-me agradecer a todas as pessoas que me apoiaram e contribuíram direta ou indiretamente para o culminar do objetivo académico a que me propus que não representa apenas o resultado de extensas horas de estudo e dedicação mas sim, um propósito que desejei muito alcançar apesar de algumas circunstâncias.

Palavras-chave

Auditoria externa, auditoria interna, qualidade de auditoria, ética profissional, fraude e controlo interno.

Resumo

O desempenho do compromisso de auditoria é executado num ambiente em constante mutação sendo, o posicionamento da auditoria interna nas empresas cada vez mais importante. Atendendo a que parte do trabalho do auditor interno é de proeminente interesse para a auditoria externa, importa analisar o possível impacto que poderá ter no trabalho do auditor externo. Deste modo, salientamos que o auditor externo deverá intervir nas áreas que podem ser alvo de melhorias e de uma coordenação mais eficaz com o auditor interno, contribuindo assim para a qualidade da informação.

Neste sentido, será de todo o interesse que o auditor interno colabore com o auditor externo (e vice versa) com o objetivo de assegurar uma adequada cobertura de auditoria e de minimizar a duplicação de esforços.

Assim, procurámos dar a conhecer a visão dos auditores externos portugueses sobre o que perspectivam quanto ao efeito da auditoria interna na auditoria externa sendo que, para tal, procedemos à realização de um estudo empírico através do método por questionário. Através da análise dos dados obtidos verificámos que os auditores externos têm em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos existindo, desta forma, uma coordenação positiva entre eles. Isto porque o auditor externo valoriza tanto a experiência profissional como a independência do auditor interno, considera importante a existência de uma coordenação antecipada da oportunidade e extensão do trabalho, aprecia o trabalho executado por auditores internos com a adequada competência técnica e por fim, atenta que o CI vem dar maior fiabilidade à informação e credibilidade à entidade.

Keywords

External audit, internal audit, audit quality, professional ethics, fraud and internal control.

Abstract

The performance of the audit commitment is carry through a continually changing environment, where the positioning of the companies' internal audit is increasingly important. Considering that part of the internal auditor job is of outstanding interest to the external audit, the possible impact it may have for the external auditor job is analyzed. Thus we emphasize that external auditor should intervene in areas that could be targeted of improvements and a more effective coordination with internal auditor, thereby contributing to the quality of the information.

In this respect, it is of interest that the internal auditor collaborates with the external auditor (and vice-versa) with the purpose to assure an adequate audit coverage and minimize duplication of efforts.

In this context, we tried to make known the vision of the Portuguese external auditors about what their perspective concerning to the effect of the internal audit in the external audit, therefore, for such purpose we carried out an empirical study using the questionnaire method. Through the analysis of the obtained data we observed that external auditors take into account the work developed by the internal auditors, thus there is a positive coordination between them. This because the external auditor enhances both the professional experience and the independence of the internal auditor, considers important the existence of an coordination in advance of the opportunity and work extension, appreciates the work performed by the internal auditors with the adequate technical skills and finally, considers that the internal control gives more reliability to the information and credibility to the entity.

CONTEÚDO

Lista de figuras.....	III
Lista de quadros.....	V
Lista de acrónimos.....	VII
Introdução	1
Capítulo 1.....	3
A relação entre a auditoria externa e auditoria interna	
1.1. Auditoria externa e interna: conceitos e objetivos	3
1.2. Similitudes e dissimilaridades entre a auditoria externa e a auditoria interna	5
1.3. Colaboração entre auditores externos e internos.....	10
1.3.1. Tipos de colaboração entre os auditores	10
1.3.2. Aumentar a colaboração entre os auditores.....	13
1.4. Usar o trabalho de auditores internos.....	15
1.4.1. Avaliação do trabalho do auditor interno	16
1.4.1.1. Avaliação da competência	17
1.4.1.2. Avaliação da objetividade	18
1.4.1.3. Efeitos da avaliação da adequação do trabalho da auditoria interna ...	19
Capítulo 2.....	23
Fatores que poderão influenciar a relação entre o auditor externo e o interno	
2.1. Qualidade de auditoria	23
2.2. Controlo interno	25
2.3. A fraude.....	29
2.4. Ética e deontologia profissional.....	32
2.5. Honorários	35
Capítulo 3.....	41
Estudos sobre a relação entre a auditoria externa e a auditoria interna	
3.1. Critérios que poderão influenciar a confiança depositada	41
3.2. Outros critérios que poderão influenciar a confiança depositada pelos auditores externos	45

Capítulo 4.....	51
Metodologia	
4.1. Questões de investigação e objetivos do estudo	51
4.2. Recolha e tratamento de dados	52
4.3. Caracterização da amostra	54
Capítulo 5.....	59
Análise de resultados	
5.1. Estatística descritiva e testes estatísticos dos resultados	59
5.1.1. Relação entre a auditoria externa e a auditoria interna.....	59
5.1.1.1. Qual o fator na avaliação do desempenho dos auditores internos que mais interessa aos auditores externos?	61
5.1.1.2. Qual a principal matéria que o auditor externo considera importante acordar antecipadamente com os auditores internos?	65
5.1.1.3. Qual o fator que exerce maior influência na confiança depositada pelo auditor externo na auditoria interna?.....	70
5.1.1.4. Contribuirá a auditoria interna para alguma fase do trabalho do auditor externo?.....	74
5.1.2. Colaboração entre o auditor interno e o auditor externo	77
5.2. Limitações do estudo empírico.....	82
Conclusão.....	85
Bibliografia.....	87
Anexo A.....	93
Questionário	
Anexo B.....	97
Quadros obtidos com a utilização do programa SPSS	
B.1. Relação entre a auditoria externa e a auditoria interna	97
B.2. Colaboração entre o auditor interno e o auditor externo	106

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Usar o trabalho específico dos auditores internos.....	21
Figura 2 - Avaliação do CI por parte da auditoria interna e externa.....	27
Figura 3 – Área de formação do inquirido.....	55
Figura 4 – Perfil do inquirido quanto à área de formação e habilitações académicas	56
Figura 5 – Perfil do inquirido quanto à forma e anos de exercício da profissão	56
Figura 6 – Distribuição da importância dos fatores experiência profissional e independência	64
Figura 7 - Distribuição da importância dos fatores oportunidade e extensão do trabalho e procedimentos de revisão e de relato	69
Figura 8 - Distribuição da importância dos fatores competência técnica e desempenho do trabalho	72
Figura 9 – Importância que os fatores exercem na confiança depositada na auditoria interna por parte do auditor externo.....	73
Figura 10 - Distribuição da importância dos fatores levantamento do SCI e planeamento	76
Figura 11 - Grau de concordância com a afirmação A	78
Figura 12 – Histograma da afirmação B	81
Figura 13 - Grau de concordância com a afirmação C.....	81
Figura 14 – Grau de concordância com a afirmação G	82

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais diferenças entre os auditores: internos e externos	9
Quadro 2 – Ranking dos fatores utilizados pelos auditores externos na avaliação da função de auditoria interna	43
Quadro 3 – Critérios importantes no processo de decisão	45
Quadro 4 – Perfil do inquirido quanto ao sexo, idade e habilitações académicas	55
Quadro 5 – Relacionamento dos anos exercidos da profissão com o número de clientes com auditoria interna	57
Quadro 6 – Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores	62
Quadro 7 – Análise percentual da importância atribuída aos fatores	62
Quadro 8 – Frequência absolutas das variáveis independência e experiência profissional	63
Quadro 9 - Resultados obtidos com a realização do teste <i>Qui-quadrado</i>	64
Quadro 10 - Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores	66
Quadro 11 - Análise percentual da importância atribuída aos fatores	66
Quadro 12 - Frequência absolutas das variáveis procedimentos de revisão e de relato e oportunidade e extensão do trabalho	67
Quadro 13 - Resultados obtidos com a realização do teste <i>Qui-quadrado</i>	68
Quadro 14 - Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores	70
Quadro 15 - Análise percentual da importância atribuída aos fatores	71
Quadro 16 - Frequência absolutas das variáveis competência técnica e desempenho do trabalho	71
Quadro 17 - Resultados obtidos com a realização do teste <i>Qui-quadrado</i>	72
Quadro 18 - Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores	74
Quadro 19 - Análise percentual da importância atribuída aos fatores	75
Quadro 20 - Frequência absolutas das variáveis levantamento do SCI e planeamento	75
Quadro 21 - Resultados obtidos com a realização do teste <i>Qui-quadrado</i>	76
Quadro 22 - Coeficientes de correlação linear de <i>Pearson</i> entre a afirmação A e restantes afirmações	79
Quadro 23 - Estatística descritiva de cada uma das afirmações	80

LISTA DE ACRÓNIMOS

CEOROC	Código de Ética da Ordem dos ROC
CI	Controlo interno
CNSA	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DF	Demonstrações financeiras
DL	Decreto-Lei
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (da IFAC)
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	The Institute of Internal Auditors
ISA	International Standards on Auditing (do IAASB/IFAC)
LGT	Lei Geral Tributária
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
ROC	Revisores Oficiais de Contas
SAS	Statement on Auditing Standards
SCI	Sistema de controlo interno
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

INTRODUÇÃO

A coordenação da auditoria externa e da auditoria interna têm sido alvo de uma crescente importância motivada pelas expectativas da conjuntura empresarial atual, uma vez que, os auditores verificam com segurança razoável se as entidades espelham uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira.

Nos últimos anos, tendo vindo a verificar-se um crescente interesse pela atividade de auditoria e atendendo a que quer a auditoria interna quer a externa contribuem para a fiabilidade da informação, realizando alguns procedimentos comuns, importa perceber em que medida elas podem e devem relacionar-se.

Assim, esta dissertação tem como objetivo entender quais os aspetos da auditoria interna que mais interessam à auditoria externa, qual a confiança que os auditores externos depositam no trabalho dos auditores internos e se o trabalho simultâneo dos mesmos trará algum valor acrescentado para a própria entidade. Desta forma, é exigido aos auditores, quer externos quer internos, que possuam profundos conhecimentos de diversas matérias e que apresentem uma boa flexibilidade na adaptação às circunstâncias da entidade.

Almejando analisar a relação entre a auditoria externa e interna, apresentamos no primeiro capítulo um desenvolvimento teórico iniciando por definir, sem pretensões de exaustividade, o conceito de auditoria bem como, os dois tipos de auditoria que nos interessa a nós escarpelizar. Desenvolvemos, dada a sua importância, uma reflexão das características intrínsecas das mesmas, evidenciando os aspetos que constituem uma via comum aos diferentes tipos de auditoria bem como, as zonas de divergências para assim compreendermos a importância da colaboração entre os auditores externos e internos.

De seguida, o segundo capítulo aborda os fatores que poderão influenciar a relação entre o auditor externo e o interno nomeadamente a qualidade de auditoria, o controlo interno, a fraude, a ética e deontologia profissional e, por fim, os honorários. Cada fator foi analisado para ser possível verificar o impacto que poderá ter na relação entre os dois tipos de auditores em estudo.

O terceiro capítulo foca-se na apresentação de alguns estudos sobre a relação entre a auditoria externa e a auditoria interna salienta-se que, caracteristicamente examinaram a avaliação realizada pelos auditores externos dos fatores competência, objetividade e o desempenho do trabalho do auditor interno.

Posto isto, importa verificar se é possível identificar empiricamente o impacto da auditoria interna na externa segundo a ótica do auditor externo sendo que, o quarto capítulo apresenta a metodologia seguida (método por questionário). Primeiramente, foi apresentada a questão de investigação principal que está intimamente ligada com a importância atribuída pelos auditores externos ao trabalho dos auditores internos bem como, os objetivos do estudo, seguindo-se a forma como foram recolhidos e tratados os dados e, por fim, a caracterização da amostra.

Neste seguimento, o quinto capítulo destaca a análise dos resultados obtidos com a realização do estudo empírico referido anteriormente bem como, as conclusões e limitações que lhe estiveram inerentes.

Por fim, é extraída a conclusão final retirada ao longo desta dissertação onde iremos sumariar qual o impacto da auditoria interna na auditoria externa segundo a ótica do auditor externo.

CAPÍTULO 1

A RELAÇÃO ENTRE A AUDITORIA EXTERNA E AUDITORIA INTERNA

1.1. AUDITORIA EXTERNA E INTERNA: CONCEITOS E OBJETIVOS

Arens *et al.* (2002) definem auditoria como um processo de acumulação e avaliação de evidências sobre informações, de forma a determinar e reportar o grau de correspondência entre as mesmas e os critérios estabelecidos na sua elaboração. De forma genérica, o processo de auditoria baseia-se em evidências expurgadas pelo auditor com o desígnio de apurar a correlação existente entre as informações auditadas e os critérios utilizados a que ela se reporta.

A definição referida apresenta-se bastante genérica podendo aplicar-se a qualquer tipo de auditoria, bastando para tal, substituir informações pelo objeto sujeito a auditoria e os critérios estabelecidos pelos critérios aplicáveis no caso concreto. Assim sendo, é possível encontrar auditoria das demonstrações financeiras (DF) ou externa, auditoria interna, auditoria ambiental, auditoria de conformidade, auditoria operacional, auditoria informática, entre outras.

Atendendo ao objetivo do presente estudo será enfatizado as designadas “auditoria externa” e “auditoria interna”. Destarte, pretende-se, neste capítulo, analisar as características intrínsecas das mesmas, evidenciando os aspetos que constituem uma veia comum aos diferentes tipos de auditoria, uma vez que, a coordenação da atividade de auditoria interna com a de auditoria externa é de extrema importância.

Numa primeira fase, revela-se assim primordial aclarar os conceitos dos dois tipos de auditoria no sentido de definir com precisão e rigor o papel dos auditores, sendo que referenciamos algumas definições que julgamos merecedoras de realce.

De acordo com a definição do *The Institute of Internal Auditors* (IIA):

A auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, que tem como objetivo acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização na prossecução dos seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na

avaliação da eficácia da gestão de risco, do controlo e dos processos de governação.

Na esteira de Costa (2010), acreditamos não existir uma definição rígida de auditoria interna, aludindo o autor que os auditores internos deverão exercer as suas tarefas de forma independente, livre e objetiva em relação aos serviços da empresa que são objeto da sua atenção, sendo que os auditores deverão depender diretamente da comissão de auditoria e não da direção.

No nosso entender, a auditoria interna poderá ser encarada como uma atividade, que tem como propósito auxiliar os membros da própria unidade económica no desempenho das suas funções e responsabilidades mediante a análise, verificação, avaliação independente das atividades da empresa e da eficácia e conformidade do funcionamento dos demais procedimentos de controlo. Desta forma, entende-se que caberá ao auditor interno assegurar, com carácter de independência, a verificação e melhoria de eficiência direcionada para os interesses da gestão. Concomitantemente, deve apoiar a organização na prossecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática, contribuindo para o aperfeiçoamento e modernização do seu funcionamento e, conseqüentemente, para a melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco e controlo.

Somos da opinião que não haverá uma definição consensual de auditoria externa, mas ainda assim sublinhamos a de Marques (1997; p.34), uma vez que o autor salienta que este ramo de auditoria visa *“verificar se as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira e os resultados das operações do período a que respeitam (...)”*.

De facto, toda a informação financeira deve ser útil aos seus utentes sendo que, a aplicação das principais características qualitativas (compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade) e das normas contabilísticas irá originar uma imagem verdadeira e apropriada das DF da entidade. Neste contexto, no desempenho da auditoria externa, cabe aos auditores externos, expressar uma opinião sobre se as DF apresentam ou não essa imagem. Martins e Morais (2003; p.82) vão no mesmo sentido reforçando o carácter de periodicidade ao referir que *“a auditoria externa visa concluir, periodicamente, da razoabilidade da informação contabilística/financeira”*.

Sublinhamos, então, que a auditoria externa poderá ser vista como um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de DF de uma entidade, sendo dirigido com o objetivo de exprimir um parecer sobre se as DF apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa. No seguimento da ideia anterior, a auditoria externa foca-se na verificação e apreciação da credibilidade da informação financeira direcionada para os interesses dos utilizadores externos.

Nesta linha de pensamento, consideramos importante aclarar a posição que tanto a auditoria externa como a auditoria interna ocupam no organograma de uma entidade. Isto porque a auditoria interna está constantemente sujeita às orientações estabelecidas pela direção geral. Martins e Morais (2003; p.71) salientam que “ (...) *corre-se o risco da direção geral não poder despende o tempo necessário para dar seguimento ao trabalho da função de auditoria interna*” uma vez que, tem a seu cargo inúmeras responsabilidades no entanto, a auditoria interna posiciona-se ao mais alto nível numa entidade podendo socorrer-se do apoio do conselho de administração e, eventualmente, da comissão de auditoria. Por sua vez, a auditoria externa ao obter segurança razoável de que as DF estão livres de distorções materialmente relevantes e apresentam de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira da entidade, irão naturalmente reportar diretamente ao conselho de administração, proporcionando igualmente informação a todos os interessados.

Identificadas que estão algumas características dos dois tipos de auditoria procurámos, de seguida, analisar os seus principais pontos de contacto e zonas de divergência.

1.2. SIMILITUDES E DISSIMILITUDES ENTRE A AUDITORIA EXTERNA E A AUDITORIA INTERNA

Os dois tipos de auditorias em estudo, empregam técnicas e metodologias comuns ou idênticas sendo que, ambas avaliam, analisam e identificam atividades desenvolvidas por outros, em trabalhos e apreciações que devem executar com rigor, objetividade e independência. É natural, por isso, que se baseiem no controlo interno (CI) como ponto de partida para efetuar o seu exame, que utilizem técnicas comuns, que sugiram

correções para possíveis deficiências encontradas e que a extensão do trabalho desenvolvido na entidade dependa muito da eficiência dos sistemas contabilísticos e de CI existentes.

Outrora, a auditoria interna era compreendida como uma mera extensão da auditoria externa e, ainda, como um serviço incómodo e de pouco interesse que era necessário manter na entidade. Mas, na realidade, o desenvolvimento dos trabalhos dos auditores externos e internos podem ser vistos como complementares mas diversos pontos de afastamento também poderão ser aludidos, o que nos leva a afirmar que estes dois tipos de auditoria acabam por originar profissões distintas com preocupações diferentes. Attie (1992; p.34) é da opinião que *“Apesar de ambas as funções da auditoria cobrirem algumas atividades similares, a ênfase e a forma de abordá-las variam”*.

Analisando os dois tipos de auditoria, poderemos constatar que a auditoria interna foca-se em apoiar toda a organização de forma contínua acrescentando valor através da ação conjunta sobre três vertentes: CI, gestão de risco e governo das sociedades. Assim, e atendendo às necessidades da administração, contribui para o fortalecimento do sistema de controlo interno (SCI) associando-o à gestão de risco da entidade e fornece análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas. Por outro lado, pela vertente do governo das sociedades contribui para a defesa dos interesses dos diferentes *stakeholders*. Todavia, a auditoria externa centraliza-se nas necessidades de terceiros (acionistas, credores, público em geral, governo, entidades fiscais, entre outros) preocupando-se com a credibilidade da informação financeira sendo o exame das DF descontínuo, terminando com a comunicação dos resultados.

Outro ponto de divergência refere-se à divisão do trabalho, uma vez que, a auditoria externa enfatiza os aspetos contabilístico-financeiros, incidindo o trabalho do auditor externo nos elementos das DF de forma a analisar se as mesmas contêm distorções materialmente relevantes. Assim, as apreciações irão ser feitas, com base em amostragens, verificando o suporte dos registos contabilísticos e na informação que daí advém. Por outras palavras, a auditoria externa, destaca as atividades organizacionais e o sistema contabilístico-financeiro que poderão proporcionar um efeito material direto nas DF. A atividade da auditoria interna, pelo contrário, não se limita àquelas áreas, podendo

abranjer todas as áreas, funções e atividades da entidade. Um dos aspetos de análise para o auditor interno, é sem dúvida o aspeto contabilístico-financeiro mas não se poderá limitar a esta área podendo-se afirmar que, caso o fizessem, não cumpririam integralmente as suas obrigações.

Cada entidade, devido ao enquadramento económico-social que a rodeia, expõe-se a inúmeros riscos, tornando-se fundamental a existência de controlos internos adequados. Sem pretensões de exaustividade, uma vez que, o CI vai ser estudado no capítulo seguinte, refira-se que os auditores internos têm um papel importante neste aspeto isto porque devem proceder ao exame e avaliação da adequação e eficácia do SCI implementado. Conquanto, o CI também tenha importância para os auditores externos, segundo Marques (1997), estes estão mais direcionados em identificar áreas mais vulneráveis e de maior risco para posteriormente, definir as áreas a examinar e a profundidade da análise a ser realizada. Pelo exposto, poderemos afirmar que o auditor interno tem uma visão mais abrangente do SCI implementado dentro da entidade.

O conhecimento do negócio é transversal a todas as fases do trabalho de auditoria e claramente que os auditores internos, principalmente quando são trabalhadores da empresa, têm maior facilidade em acompanhar de perto a entidade, detendo um melhor conhecimento do negócio e maior sensibilidade em relação à entidade onde opera sendo, a responsabilidade que advém do trabalho efetuado por estes auditores idêntica à de qualquer colaborador da entidade. Todavia, o mesmo não se aplica aos auditores externos uma vez que, o acompanhamento dos mesmos é intermitente, originando um menor conhecimento de cada entidade mas, por outro lado, uma maior experiência derivada de auditar inúmeras entidades. Quanto à responsabilidade dos auditores externos, poderemos afirmar que estes são responsáveis para com a própria sociedade, sócios e credores, existindo legislação que rege esta responsabilidade - artigo 82.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) e artigo 24.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT).

Os fatores que podem levar à fraude são inúmeros e tendo em conta que esta problemática será estudada no capítulo seguinte, poderemos referir, sem sermos exaustivos, que os auditores internos e externos têm um papel importante neste tema. Na vertente do auditor interno, este centra-se essencialmente nas possíveis fraudes que

possam existir na entidade no entanto, salientamos que a responsabilidade pela prevenção das mesmas não é sua mas sim, da gerência da entidade. Quanto ao auditor externo, este deverá ser detentor de uma adequada preparação, uma vez que, existe a possibilidade de existirem riscos de distorções materialmente relevantes que não foram detetados. Assim, deverá preocupar-se com a fraude das áreas financeiras no entanto, a responsabilidade principal pela prevenção e detecção de fraudes será da gerência da entidade.

A par de tudo o que foi mencionado, a independência é um fator de extrema importância e de adequação das auditorias, dito por outras palavras, é fundamental para o bom desempenho da função de auditoria. Sendo as auditorias externas efetuadas por auditores externos, poderemos afirmar que estes atuam com maior independência do que os internos relativamente aos gestores da entidade. Na linha de pensamento de Marques (1997), esta questão torna-se mais difícil para os auditores internos, isto porque estes profissionais têm de ser independentes em relação à sua entidade empregadora o que, na prática, para os auditores internos pode restringir-se apenas às atividades e aos serviços auditados. Adicionalmente, a sua independência pode ser reforçada pelo nível hierárquico a que reportam, por exemplo, reportando diretamente ao órgão de fiscalização como seja a comissão de auditoria.

Em resumo, são ambos independentes mas com características diferentes sendo que, como observou Taborda (2006; p.17) *“De acordo com o princípio do grau de autonomia adequado, toda e qualquer função, em teoria, deve usufruir de um nível de autonomia necessário e suficiente para garantir a sua máxima eficácia”*.

De seguida, assinalamos no quadro 1, uma síntese das principais dissemelhanças entre auditoria interna e externa.

ASPETO COMPARATIVO	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
OBJETIVO PRINCIPAL	Assessorar a administração e apoiar a organização.	Emitir parecer sobre as DF.
EXAME ÀS ATIVIDADES	Contínuo.	Descontínuo.
DIVISÃO DO TRABALHO	Atende às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa.	Atende aos elementos das DF.
CONTINUIDADE	Dá continuidade ao processo.	Termina com a comunicação dos resultados.
CONTROLO INTERNO	Avaliado a fim de expressar opinião acerca da eficácia ou eficiência da operacionalidade da entidade.	Foca-se na segurança das operações e não na eficiência e eficácia dos recursos.
RESPONSABILIDADE	Idêntica à dos restantes trabalhadores da entidade.	São responsáveis para com a sociedade, sócios e credores sociais
ACOMPANHAMENTO	A atividade da entidade é permanentemente acompanhada – melhor conhecimento do negócio.	É intermitente – o auditor poderá deter uma vasta experiência fruto de auditar inúmeras entidades, facilitando o acompanhamento.
INDEPENDÊNCIA	Em relação às atividades e serviços auditados.	Em relação à entidade.
ABORDAGEM DE FRAUDE	Centra-se nas possíveis fraudes de todas as atividades da organização.	Preocupa-se com a fraude das áreas financeiras.

Quadro 1 - Principais diferenças entre os auditores: internos e externos

Fonte: Elaboração própria

Após termos feito uma sinopse de algumas definições dos dois tipos de auditoria e detetadas as fundamentais zonas de convergência e divergência, verifica-se que a existência de auditoria externa não suprime a necessidade da auditoria interna, deverá sim, segundo Attie (1992; p.35), ser incentivado um trabalho conjunto “*como forma de*

evitar duplicidade de trabalho, assim como promover a redução de custos de ambas as partes” para a entidade. Neste seguimento, se o auditor externo usar o trabalho já efetuado pelo auditor interno poderão ser reduzidos os custos da auditoria externa todavia, é certo que os auditores externos deverão rever e testar o trabalho realizado pelos auditores internos a fim de poder depositar confiança nesse trabalho. Apesar destas duas funções serem nitidamente diferentes, poderão identificar-se algumas relações complementares cuja aplicação de boas práticas assegura a toda a entidade a garantia de eficácia.

Deste modo, afigura-se-nos oportuna uma incursão mais detalhada pelo tema que aqui pretendemos escaupelizar sendo que será feita, no capítulo três, uma alusão a alguns estudos que analisam a relação entre as duas auditorias – interna e externa.

1.3. COLABORAÇÃO ENTRE AUDITORES EXTERNOS E INTERNOS

Ao longo dos anos, a importância atribuída às empresas com departamento de auditoria interna têm aumentado sendo que, a dimensão das equipas e as suas capacidades técnico-profissionais têm evoluído no decorrer do tempo, sucedendo como corolário deste acontecimento um aumento da confiança no trabalho desenvolvidos pelos auditores internos por parte dos auditores externos. Contudo, podemos encontrar diversas perspetivas nesta colaboração.

1.3.1. TIPOS DE COLABORAÇÃO ENTRE OS AUDITORES

O propósito de manter uma maior coordenação entre os auditores internos e auditores externos é assegurar uma adequada cobertura de auditoria e minimizar a duplicação de esforços, sendo que este nível de coordenação implica uma menor rigidez na separação de responsabilidades entre os auditores. Defensores deste propósito, refira-se a título de exemplo, Moore e Hodgson (1993), argumentam que ao encarar o relacionamento da auditoria externa com a auditoria interna como um complemento (e não como substituta), a eficiência de ambas é melhorada sem sacrificar a qualidade ou independência. Nestes termos, vários são os autores que consideram que o

desenvolvimento do trabalho destes auditores são complementares, refira-se a título de exemplo o que se apresenta de seguida.

Renard J. (2002) considera que:

- A auditoria interna é um complemento da auditoria externa, na medida em que a auditoria externa está mais determinada a apreciar de forma diferente a regularidade, fiabilidade e correção dos resultados.
- A auditoria externa é um complemento da auditoria interna, partindo do pressuposto que quando o auditor externo já efetuou o seu trabalho, existirá certamente um melhor controlo, podendo beneficiar o auditor interno de todo o trabalho realizado pelo externo e expressar a sua opinião ou argumentar as recomendações.

Sustentamos a opinião por considerarmos, na linha de Renard J. (2002) que é recomendável uma integração permanente entre as duas auditorias e uma comunicação profissional franca e isenta para que as áreas mais importantes sejam examinadas com a extensão adequada, os recursos sejam otimizados e a duplicação de esforços seja reduzida. Sucede assim, que a existência de pontos de colaboração entre os auditores é de merecedora importância podendo o auditor interno colaborar com o externo através, nomeadamente da partilha de informações sobre a entidade, participação na revisão das DF, emissão de opinião e pontos de vista profissionais no desenvolvimentos das respetivas funções, entre outras. Nos mesmos moldes, o auditor externo poderá colaborar com o interno, por exemplo, através da utilização de programas e papéis de trabalho que coordenam e dirigem em colaboração com os internos, autenticação das conclusões e recomendações formuladas pelos auditores internos (reforçando assim a sua independência profissional dentro da entidade).

O IIA, através da Prática Profissional Recomendada n.º 2050-1, propõe que sejam realizadas reuniões periódicas para discutir assuntos de interesse mútuo objetivando com estas reuniões, uma colaboração de esforços entre os auditores internos e externos. Assim, é assegurada a coordenação do respetivo trabalho e sua eficiente e tempestiva conclusão, sendo que neste seguimento, a norma alude que:

O responsável pela auditoria interna deverá partilhar a informação e coordenar as atividades com outros fornecedores de serviços relevantes de avaliação e consultoria, de forma a assegurar uma cobertura adequada e minimizar a duplicação de esforços.

Deste modo, é sugerido que subsista acesso mútuo aos papéis de trabalho e aos programas de auditoria, que exista troca de relatórios de auditoria e cartas de representação e concomitantemente que haja uma compreensão recíproca das técnicas, métodos e terminologias de auditoria.

Segundo esta norma, além da coordenação dos auditores externos com os internos, as avaliações de desempenho dos auditores externos podem abarcar outros fatores nomeadamente:

- Conhecimento/experiência profissional;
- Independência;
- Manutenção de relações de trabalho apropriadas;
- Disponibilidade de serviços especializados;
- Antecipação das respostas às necessidades da entidade.

É inegável que a coordenação entre o trabalho do auditor externo com o interno, trará inúmeros benefícios para a entidade isto porque a auditoria externa, em virtude da sua função, verifica se a situação financeira e os resultados das operações de um dado período são apresentados adequadamente nas DF e de acordo com as normas contabilísticas em vigor.

Por fim, tal como vimos anteriormente, enquanto o foco do trabalho executado por auditores externos e internos é muitas vezes díspar, subsistem alguns pontos comuns nas duas funções. Assim sendo, os auditores internos deverão considerar várias medidas que permitam assegurar que os auditores externos possam confiar no seu trabalho sendo que uma adequada comunicação e planificação certamente enriquecerão o trabalho de ambos os auditores. Martins e Morais (2003; p.28) referem que *“A ambos interessa otimizar os recursos e obter do outro toda a informação pertinente, que lhe permita aumentar a utilidade do seu trabalho face à entidade”*. Conquanto seja de fácil

compreensão que os auditores externos devam obter um conhecimento da função da auditoria interna de uma empresa, antes de confiar na assistência desses mesmos profissionais.

Deste modo, observamos que a realização de uma auditoria externa é crucial já que permite que a metodologia de realização e abordagem dos trabalhos do auditor interno seja objeto de avaliação, sendo que o auditor externo poderá formular contributos no sentido de cooperar positivamente para o aumento do desempenho, atuando prioritariamente em áreas de maior risco para a empresa, podendo acrescentar valor à empresa e aos *stakeholders*. Refira-se, por fim, que a importância do espírito de cooperação e de confiança entre os auditores é fundamental, não devendo nunca ser derogado o espírito de ceticismo profissional.

1.3.2. AUMENTAR A COLABORAÇÃO ENTRE OS AUDITORES

Um planeamento adequado é fundamental para aumentar a cooperação entre as funções da auditoria assim, é conveniente que o auditor interno faculte ao auditor externo uma lista de atividades/auditorias planeadas para um ano e, se possível, que dê a possibilidade de programar essas atividades/auditorias para uma altura que seja mais benéfica para a auditoria.

Durante essa fase de planeamento, o auditor interno deve solicitar ao auditor externo sugestões que possam vir a ser úteis a essas atividades, por exemplo: a confirmação de saldos de contas a receber é um teste que muitas vezes é realizado por ambos os auditores (interno e externo) sendo assim, o trabalhar em conjunto, pode aumentar a eficiência e ainda, obter provas que satisfaçam ambas as necessidades. Este foi apenas um exíguo exemplo que nos permitiu verificar que a colaboração entre os auditores pode tornar-se extremamente relevante mas subsistem outros meios em que a auditoria interna pode facilitar a externa e, consequentemente, reduzir os honorários/visitas de auditorias externas, nomeadamente:

- Ajudar os auditores externos através da recolha de documentação e preparação de cronogramas que estejam prontos para ser auditados;

- Calendarizar o trabalho de campo da auditoria externa, quando for possível à equipa dos auditores internos;
- Fornecer aos auditores externos espaço nos escritórios que estejam em estreita proximidade com a equipa de auditoria interna;
- Usar formatos de documentação e *software* compatíveis com os do auditor externo, tendo como finalidade facilitar/utilizar, tanto quanto possível, o trabalho do mesmo.

Nestes termos, consideramos que existem oportunidades significativas em reduzir a duplicação de esforços e elevar a eficiência através do incremento da participação da auditoria interna na auditoria externa, no entanto, existem limites na extensão sobre a qual os auditores externos devem incorporar o trabalho dos auditores internos. Como vimos anteriormente, os objetivos da função de auditoria interna e externa são dissemelhantes mas, com isto não quer dizer, que não possam ser semelhantes algumas das formas como a função de auditoria interna e o auditor externo alcançam os seus objetivos. Martins e Morais (2003) atestam que o facto de ter aumentado o número de empresas com departamento de auditoria interna bem como, melhorado a dimensão da equipa e capacidades técnico-profissionais originou um aumento da confiança depositada no trabalho do auditor interno por parte do auditor externo. Por outro lado, evidentemente que, demasiada participação dos auditores internos no trabalho dos auditores externos pode ser prejudicial na eficiência de ambos, mas acreditamos que quanto mais tempo os auditores internos tiverem disponível durante o período da auditoria de DF, maior será a contribuição para o trabalho da auditoria externa.

De facto, vários são os autores que defendem que, embora os auditores externos e internos ocupem papéis distintos, a coordenação entre eles pode proporcionar uma auditoria mais eficiente e eficaz (Brink e Witt (1982), Moore e Hodgson (1993), Felix *et al.* (1998), Engle (1999), Gramling *et al.* (2004), Glover *et al.* (2008), Grant *et al.* (2009), e Schneider (2009)).

No entanto, Felix *et al.* (2001) consideram que um inadequado nível de coordenação entre os dois tipos de auditoria pode levar a um pleno fracasso na utilização do potencial contributo da auditoria interna para a externa.

Assim, espera-se uma relação positiva entre o nível de coordenação entre os auditores internos e externos e a extensão da contribuição de auditoria interna com a auditoria das DF.

Por último, verificámos que os auditores internos poderão fazer melhor uso do seu trabalho maximizando a cooperação com os auditores externos o que, consequentemente, irá originar um maior controlo de gastos e uma auditoria externa mais eficiente e eficaz.

1.4. USAR O TRABALHO DE AUDITORES INTERNOS

O desenvolvimento do ambiente de auditoria interna e a evolução da relação entre os auditores internos e externos conduziu a que o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), um conselho normalizador independente sob os auspícios da *International Federation of Accountants* (IFAC), disseminasse uma norma que acosta as responsabilidades do auditor externo relativas à utilização do trabalho de auditores internos durante uma auditoria.

Neste seguimento, a *International Standards on Auditing* (ISA) 610 (2009) - *Using the Work of Internal Auditors* do IAASB tem como objetivo estabelecer regras e orientar o auditor externo ou órgão de fiscalização da entidade, nas situações em que este utiliza o trabalho desenvolvido pela auditoria interna. Esta norma internacional trata mormente dos requisitos para a utilização dos trabalhos da auditoria interna pelos auditores externos, colimando melhorar o desempenho do auditor externo, ao fornecer um forte referencial para avaliar e empregar o trabalho e apoio de auditores internos da própria entidade. Isto porque, frequentemente, o trabalho do auditor interno é visto como uma extensão do trabalho do auditor externo principalmente no sentido de proporcionar a estes diversos tipos de análises, conferências e verificações. Assim, a ISA 610 (2009)

refere que o auditor externo deve tomar em consideração as atividades de auditoria interna.

A título meramente informativo, salientamos que entrará em vigor para a auditoria das DF dos períodos findos em ou após 15 de dezembro de 2013 a ISA 610 (revista) emitida no passado dia 23 de março de 2012 pelo IAASB sendo que, esta norma visa melhorar o desempenho do auditor externo proporcionando uma estrutura mais robusta para a avaliação e utilização do trabalho da função de auditoria interna de uma entidade.

Complementarmente, são propostas na ISA 315 (2009) - *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*, melhorias relacionadas com as considerações necessárias do auditor externo sobre a função de auditoria interna referindo no parágrafo A101 que:

A função de auditoria interna da entidade será provavelmente relevante para a auditoria se a natureza das responsabilidades e atividades da função de auditoria interna estiver relacionada com o relato financeiro da entidade e o auditor estiver a prever usar o trabalho dos auditores internos para alterar a natureza ou oportunidade dos procedimentos de auditoria a executar ou reduzir a sua extensão. Se o auditor determinar que a função de auditoria interna será provavelmente relevante para a auditoria, aplica-se a ISA 610.

Adicionalmente, foram efetuadas à ISA 315 (revista) alterações relacionadas que entrarão em vigor para a auditoria de DF dos períodos findos em ou após 15 de dezembro de 2013, para explicar como a função de auditoria interna e as suas conclusões podem ser úteis para a avaliação do risco por parte do auditor externo.

1.4.1. AVALIAÇÃO DO TRABALHO DO AUDITOR INTERNO

O auditor externo para determinar que irá usar o trabalho específico do auditor interno e que esse mesmo trabalho é adequado para as finalidades de auditoria, deverá ter em conta diversos fatores. Genericamente, o auditor externo deverá avaliar se o auditor interno é possuidor de adequada capacidade técnica para o trabalho executado, sendo o mesmo sujeito a supervisão, revisão e documentação. Este profissional deverá igualmente verificar se foi obtida prova de auditoria adequada que tenha proporcionado

a obtenção de conclusões razoáveis pelos auditores internos, possibilitando-lhes de emitir relatórios consistentes com os resultados do trabalho efetuado e, eventualmente se quaisquer exceções ou matérias não usuais divulgadas pelos mesmos foram devidamente resolvidas.

Neste seguimento, o auditor externo para determinar que o trabalho do auditor interno é adequado poderá analisar alguns fatores (objetividade, competência técnica, zelo profissional, comunicação, entre outros) e, igualmente verificar o efeito planeado do trabalho do auditor interno sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor externo.

Apresentamos de seguida o que é necessário ter em conta relativamente à avaliação dos fatores objetividade e competência por serem normalmente considerados muito relevantes na literatura.

1.4.1.1. AVALIAÇÃO DA COMPETÊNCIA

A competência dos auditores internos poderá ser refletida na formação académica/profissional, experiência profissional obtida nas áreas de auditoria ou contabilidade, certificados profissionais (estes dão fortes evidências de uma pessoa competente), entre outros. Neste seguimento, Holt *et al.* (2012) consideram que o auditor interno deverá aplicar a sua capacidade, competência e experiência no desempenho de todas as suas funções/responsabilidades de modo a que aceite apenas os serviços para os quais se sinta apto para assim, aperfeiçoar continuamente o seu trabalho.

Assim sendo, uma avaliação da competência, normalmente inclui uma revisão das políticas, dos programas e dos procedimentos da auditoria interna, bem como quaisquer comentários externos sobre qualidade.

Os auditores internos podem optar por fornecer uma amostra dos seus relatórios aos auditores externos para ajudá-los a tomar uma decisão sobre a avaliação de competências sendo que, os mesmos devem demonstrar uma supervisão adequada e quaisquer conclusões ou recomendações devem ser consistentes com os relatórios e

justificado de acordo com as circunstâncias. Destarte, os auditores internos podem auxiliar os externos a fazer uma avaliação de competências, fornecendo aos profissionais de auditoria externa um arquivo que inclua toda a documentação recolhida.

No âmbito da ISA 610 (2009) do IAASB, importa referir que os auditores externos poderão ter em conta diversos fatores que permitirão perceber se o trabalho dos auditores internos é adequado para as finalidades que se pretendem, nomeadamente se os mesmos:

- São membros de organismos profissionais relevantes;
- Têm formação técnica e competência adequada nessa qualidade.

Assim sendo, será igualmente importante perceber se subsistem políticas estabelecidas para a contratação/formação dos auditores internos, sendo extremamente importante para o auditor externo conseguir avaliar se o trabalho dos mesmos é executado por profissionais com a experiência necessária no campo de auditoria.

1.4.1.2. AVALIAÇÃO DA OBJETIVIDADE

Para além de serem competentes, os auditores internos também deverão assegurar aos auditores externos que mantêm a objetividade devendo demonstrar a capacidade de preservar independência na sua atitude, imparcialidade e, simultaneamente, serem livres de influências impróprias.

Holt *et al.* (2012) consideram que a conceção e a estrutura da função de auditoria interna são uma componente-chave da avaliação da objetividade para conseguir colocar a funcionar satisfatoriamente sem interferência injustificada da administração da empresa - ambas as relações de subordinação funcional e administrativa são elementos importantes da avaliação da objetividade. As avaliações das relações de subordinação funcional irão determinar quem é responsável de estabelecer e rever o regulamento da auditoria interna e rever/aprovar o plano estratégico da auditoria interna. As relações de subordinação administrativa implicam, no dia-a-dia, a supervisão da gestão,

contabilidade, recursos humanos, políticas e procedimentos relacionados com a função da auditoria interna.

Assim, Holt *et al.* (2012) referem que a auditoria interna deve ser livre de qualquer tipo de interferências, quer seja no próprio âmbito de trabalho a desenvolver, quer seja nos trabalhos realizados para tal, ou ainda na comunicação dos seus resultados. Além de manter a objetividade organizacional de toda a atividade da auditoria interna, os auditores internos devem manter a independência e a objetividade no seu trabalho.

Taborda (2006; p.17) entende que a auditoria interna “ (...) *deve ter como requisito fundamental precisamente a independência, privilegiando a objetividade e imparcialidade das análises produzidas, sem qualquer tipo de sujeição a pressões exteriores*”.

Deste modo, e ainda segundo Holt *et al.* (2012), existem várias formas nas quais o auditor interno pode ajudar o auditor externo a fazer as suas apreciações sobre a objetividade, nomeadamente:

- Fornecer cópias do regulamento de auditoria interna, assim como os organigramas da empresa aos auditores externos;
- Conferenciar com os auditores externos as políticas e procedimentos que estejam relacionados com os colaboradores da auditoria interna e seus respetivos agendamentos de compromissos;
- Facultar aos auditores externos toda a documentação relevante.

Por fim, importa referir que, para evitar que o trabalho da auditoria interna seja utilizado de forma inapropriada, quando for detetado um baixo grau de objetividade ou de competência, o auditor externo não deverá considerar a sua utilização.

1.4.1.3. EFEITOS DA AVALIAÇÃO DA ADEQUAÇÃO DO TRABALHO DA AUDITORIA INTERNA

A análise da adequação dependerá da avaliação pelo auditor externo do risco de distorção material, da sua apreciação da função de auditoria interna e do trabalho específico dos auditores internos. Tais procedimentos de auditoria podem incluir o exame

de itens já analisados pelos auditores internos e a observação de procedimentos executados pelos mesmos. Ao analisar este efeito planeado, poderá revelar-se útil, segundo o parágrafo A5 da ISA 610 (2009), acordar antecipadamente as seguintes matérias com os auditores internos:

- Oportunidade e extensão do trabalho;
- Materialidade para as DF como um todo;
- Materialidade de execução;
- Métodos propostos para a seleção de itens;
- Documentação do trabalho executado;
- Procedimentos de revisão e de relato.

Tendo em conta o que foi dito anteriormente, o auditor externo deve determinar se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para as finalidades da auditoria e, em caso afirmativo, o efeito planeado do trabalho dos mesmos sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor externo. Assim sendo, se o auditor externo concluir que o trabalho efetuado pelo auditor interno é adequado para a finalidade de auditoria, este deverá avaliar vários fatores nomeadamente, a objetividade, competência técnica, zelo profissional e eficácia da comunicação entre os auditores. Ao determinar o efeito planeado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, oportunidade e extensão dos seus procedimentos, o auditor externo deverá atender à natureza e âmbito do trabalho do auditor interno, aos riscos de distorção material e ao grau de subjetividade envolvido na avaliação da prova de auditoria, tal como se esquematiza na figura 1.

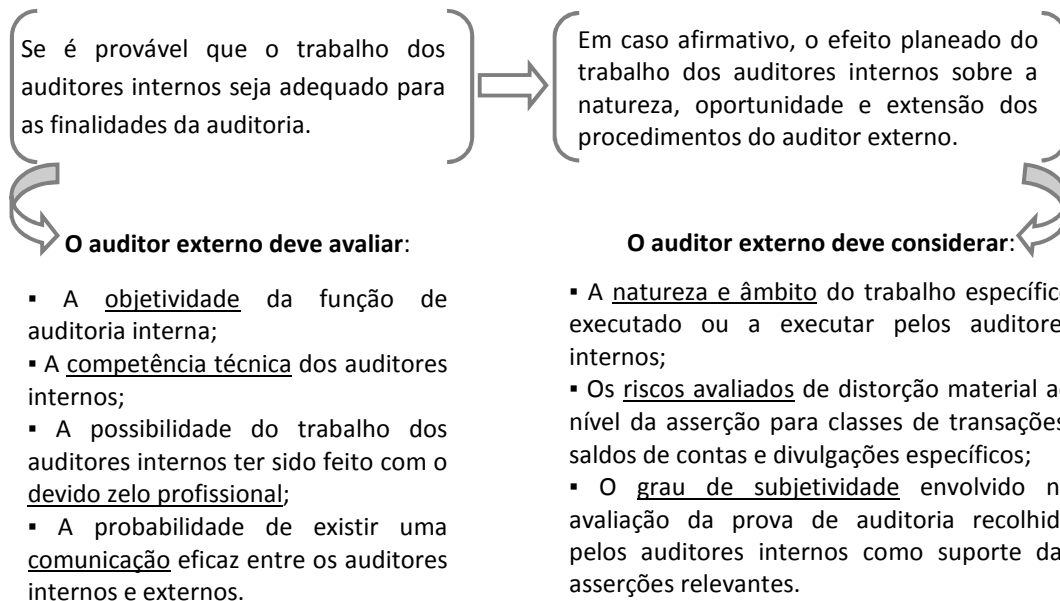


Figura 1 – Usar o trabalho específico dos auditores internos

Fonte: Elaboração própria

Desta forma, verificamos que quando o auditor externo está satisfeito com determinados fatores, isto permitir-lhe-á confiar nas evidências geradas pelo trabalho da auditoria interna. Revela-se assim importante salientar o facto de, sempre que o auditor externo faça uso do trabalho específico do auditor interno, este deverá incluir na documentação de auditoria as conclusões atingidas. Estas deverão ter em consideração os procedimentos executados pelo auditor interno bem como, a apreciação da adequação do trabalho dos mesmos, sem embargo de que o auditor externo poderá decidir não usar o trabalho do auditor interno.

Nestes termos, Engle (1999) considera que os auditores externos jamais deverão eliminar na totalidade os controlos de avaliação e testes aos procedimentos, quanto muito poderão ser permitidas significativas reduções globais e substituições completas em algumas áreas.

Krishnamoorthy (2002) sugere que uma utilização ideal do trabalho de auditoria interna pode melhorar a eficiência e eficácia da auditoria externa e, ainda, o valor do auditor interno para a própria entidade.

Nesta linha de pensamento, Costa (2010; p. 217) considera que *“Uma auditoria interna eficaz pode muitas vezes permitir uma modificação na natureza e na tempestividade e*

uma redução na extensão dos procedimentos realizados pelo auditor externo mas não pode, de forma alguma, eliminá-los completamente”.

CAPÍTULO 2

FATORES QUE PODERÃO INFLUENCIAR A RELAÇÃO ENTRE O AUDITOR EXTERNO E O INTERNO

Ao longo dos últimos tempos, têm sido questionados por múltiplos utilizadores da informação financeira, os vários fatores que podem influenciar a relação entre os auditores externos e os auditores internos. Podemos assim dizer que, para ambos os auditores é injuntivo conseguir demonstrar e acima de tudo convencer o mercado e os diversos agentes económicos, que estão conscientes que existem áreas de intervenção que podem ser alvo de melhorias e de uma coordenação mais eficaz de modo a suportar os desafios que a profissão tem vindo a enfrentar.

Daqui se infere que as responsabilidades da auditoria, cada vez mais, obrigam à aceitação de maiores obrigações profissionais, traduzidas numa maior independência no exercício da profissão, devendo os auditores adaptar-se às novas e crescentes exigências. Destacamos que, a relação existente entre o auditor externo e o auditor interno poderá influir na deteção de fraudes e atos ilegais, na avaliação do CI, no acompanhamento da envolvente da entidade e, conseqüentemente, na própria qualidade de auditoria.

2.1. QUALIDADE DE AUDITORIA

No concernente ao conceito de qualidade, a ISA 200 (2009) – *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with International Standards on Auditing* do IAASB menciona no parágrafo 3 que “*A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras*”. De acordo com Costa (2010), no mundo em que se vive atualmente há uma crescente exigência no sentido de prevalecer uma maior qualidade das auditorias no entanto, nem sempre é fácil a obtenção de provas satisfatórias para o auditor.

Em traços gerais, refira-se que a ISA mencionada alude que a suficiência (quantidade) e a apropriação da prova de auditoria estão inter-relacionadas. Apesar da qualidade de

auditoria não se definir apenas pela documentação, salienta-se que a quantidade da prova necessária é afetada pela avaliação do auditor quanto aos riscos de distorção e igualmente pela qualidade de tal prova de auditoria. Isto porque, quanto maior for a qualidade, menor será a prova necessária - não obstante o facto de a obtenção de mais prova de auditoria pode não compensar a sua baixa qualidade.

De forma contínua, os auditores externos estão sujeitos a uma pressão intensa para serem mais eficientes na realização de auditorias sem comprometer a qualidade de auditoria. Daqui se infere que existem vários fatores que deveriam motivar as entidades a não comprometer a qualidade de auditoria, nomeadamente:

- Multiplicidade do número de clientes;
- Diversidade dos serviços prestados;
- Controlos internos estruturados e consistentes.

Windmoller (2000) refere que a qualidade da auditoria é influenciada pelas regras e regulamentos que regem o seu âmbito e realização num dado território podendo ser, no entanto, variáveis.

Elitzur e Falk (1996) examinaram as relações entre a qualidade da auditoria planeada e os três fatores que se apresentam:

- Eficiência do auditor relativa à execução da auditoria;
- Perda esperada no caso de o auditor não detetar um erro material ou uma omissão;
- Nível de honorários de auditoria.

O estudo realizado por estes autores revelou que o nível dos honorários poderá estar relacionado com a motivação dos auditores, ou seja, quanto maiores forem os honorários cobrados, maior será a motivação dos auditores em aumentar a qualidade de auditoria. Assim sendo, sob o ponto de vista lógico, concluíram igualmente que a eficiência do auditor está intimamente interligada com o nível do planeamento de qualidade da auditoria.

Francis (2004) considera que a qualidade de auditoria está relacionada com os honorários cobrados, ou seja, em média, os auditores externos que cobram honorários mais elevados também prestam uma auditoria de maior qualidade. Deis e Giroux (1996) seguem a mesma linha de pensamento, uma vez que, são da opinião que os honorários e a qualidade de auditoria estão positivamente correlacionados. Já Jensen e Payne (2005) são da opinião que as investigações empíricas que estudam as ligações existentes entre os processos de auditoria, a qualidade de auditoria e os honorários de auditoria, são limitadas.

Alguns estudos efetuados anteriormente suportam uma relação positiva entre a qualidade da auditoria interna e o contributo da mesma para a auditoria externa - Abdel-Khalik *et al.* (1983), Brown (1983), Schneider (1984, 1985), Maletta e Kida (1993), e Maletta (1993). Deste modo, sugerem que a contribuição feita pela auditoria interna na auditoria externa está positivamente relacionada com o nível de qualidade da auditoria interna.

2.2. CONTROLO INTERNO

A importância do CI aumentou significativamente com a globalização dos mercados bem como, com o movimento crescente de concorrência entre empresas obrigando-as a melhorar e aperfeiçoar os processos de gestão dos seus negócios, exigindo maior capacidade de adaptação às rápidas mudanças que se processam nos mercados e conceção de complexos SCI para acompanhar este rápido crescimento. Segundo Marçal e Marques (2011; p.62), *“o auditor de hoje não é só um perito contabilístico, mas sobretudo um técnico conhecedor de sistemas e técnicas de organização”*.

A Norma Internacional de Auditoria 315 - *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment* do IAASB, estabelece que o CI é um processo concebido, implementado e mantido pela gerência e por outro pessoal, para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade.

O auditor para poder desenvolver um programa de trabalho apropriado à realidade da empresa deve conhecer o nível do CI existente na mesma, uma vez que a existência de um SCI adequado é um dos principais fatores para que as DF mereçam credibilidade. Martins e Moraes (2003) consideram que existem aspetos críticos do CI com o objetivo de se alcançar um bom ambiente geral nomeadamente a integridade, valores éticos e competência das pessoas. Neste seguimento, a compreensão da entidade e do seu ambiente – levantamento do CI (controlos relevantes para a auditoria; natureza e extensão da compreensão dos componentes do CI) - é, sem dúvida, uma das primeiras etapas do trabalho desenvolvido pelo auditor.

Poderemos referir que nenhuma empresa poderá exercer a sua atividade corretamente se não tiver implementado um SCI (ainda que menos formal ou sistematizado), uma vez que o CI, de uma forma generalista, vem dar maior fiabilidade à informação e, conseqüentemente, maior credibilidade à entidade. No entanto, poderemos afirmar que só o simples facto de existir um SCI implementando não garante, por si só, que esteja operativo e que evite qualquer erro, irregularidade ou fraude.

O SCI é de grande utilidade não só para a programação do trabalho da auditoria interna como também para o trabalho da auditoria externa. Deste modo, interessa-nos analisar, concretamente, o caso particular dos auditores internos e externos, Pinheiro (2010; p.109), considera que *“Os auditores internos desempenham um papel importante na avaliação da eficácia do sistema de controlo interno e contribuem para a sua manutenção (...)”* e em contraposição *“Os auditores externos (...) fornecem também informação útil à empresa sobre como melhorar o sistema de Controlo Interno”*. Destacamos, neste contexto, que as funções da auditoria interna incluem, entre outras, a avaliação, controlo e exame à adequação e eficácia do CI sendo que, *“(...) certas partes do trabalho da auditoria interna podem ser úteis para o auditor externo”* tal como refere Costa (2010; p.217). Assim sendo, consideramos que quer o auditor interno quer o externo, necessitam de conhecer perfeitamente o SCI de uma entidade para levar a cabo uma auditoria em determinada área operacional.

Em face do exposto, depreende-se que quer o auditor interno, quer o auditor externo, terão que avaliar o CI mas com perspetivas/responsabilidades distintas. Marques (1997;

p.59) sustenta que o CI “ (...) não é entendido e utilizado exatamente da mesma forma pelas auditorias externa e interna, apesar de ambas reconhecerem a sua grande importância e procederem à sua análise como um meio para alcançarem um determinado fim”. Assim, o auditor interno irá avaliar com o objetivo de expressar a sua opinião quanto à eficiência da gestão da entidade e o auditor externo com a finalidade de verificar a conformidade das operações em si atendendo à fiabilidade da informação financeira bem como, analisar as áreas mais vulneráveis e de maior risco.

De facto, a avaliação do CI é essencial numa auditoria, uma vez que, é com base nesta avaliação que se irá determinar os procedimentos de atuação e o alcance e profundidade dos testes a efetuar.

Tal como ilustra a figura 2, os auditores avaliam o CI com perspetivas diferentes, não se confundindo assim o objetivo da auditoria interna com o da auditoria externa:

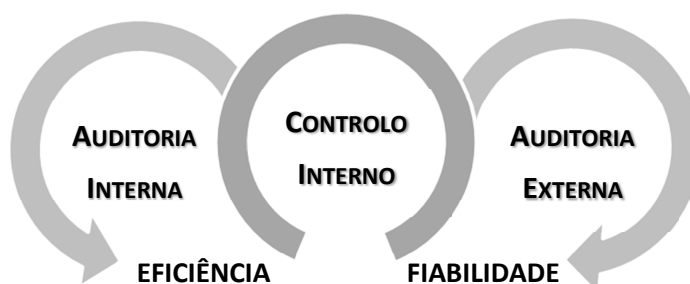


Figura 2 - Avaliação do CI por parte da auditoria interna e externa

Fonte: Elaboração própria

Neste seguimento, o auditor externo com base na sua avaliação irá determinar o grau de extensão dos trabalhos de auditoria a realizar, procedendo ao levantamento do sistema contabilístico e de CI, na avaliação do grau de segurança dos mesmos e no apuramento da natureza, extensão e profundidade dos procedimentos de auditoria. Do exposto, duas situações distintas poderão acontecer:

- O auditor externo conclui que existe um SCI adequado, suficiente e eficaz;
- O auditor externo conclui que existe insuficiências significativas.

Ora, se estivermos perante a primeira situação, o auditor externo poderá reduzir a extensão do trabalho e os testes a realizar precisamente porque sente maior confiança no trabalho do auditor interno (quer a nível dos registos contabilísticos, quer nos documentos em que os mesmos se baseiam, quer nas informações que daí resultam, entre outras). Se, pelo contrário, o auditor externo concluir que existem insuficiências significativas ao nível do SCI, provavelmente, irá intensificar o número de testes e aprofundar a sua análise nas áreas que detetou insuficiências significativas. No entanto, se o auditor externo verificar no decurso de um teste a um determinado controlo que este não está em funcionamento, não é necessário aprofundar o teste mas sim, optar pela realização de procedimentos substantivos em relação às asserções das áreas em causa (à exceção de haver uma justificação razoável para essa anomalia).

Salienta-se o facto de o auditor externo após o levantamento e avaliação do funcionamento do CI poderá complementarmente, emitir e fornecer ao órgão de gestão um relatório com sugestões sobre o SCI. No entanto, refira-se que este se baseia na auditoria das DF pelo que é provável que não inclua todos os pontos fracos na ótica da gestão, mas sim os aspetos mais significativos do seu trabalho.

Impõe-se ainda sublinhar que o auditor interno, trabalhando dentro da entidade, acaba por ter uma visão mais abrangente do SCI implementado, podendo reforçar os sistemas e procedimentos e ainda, carrear mais ideias no sentido de melhorar a eficiência dos métodos utilizados. Nestes termos, segundo Marques (1997; p.60), o auditor interno contribui para o *“aperfeiçoamento do funcionamento dos serviços em geral e do sistema de controlo que lhe deve estar associado”*. Em nossa opinião, apesar da auditoria interna e externa prosseguirem objetivos diferentes, é imutável que a coordenação entre o auditor interno e externo acarreta benefícios para a entidade sendo que, neste campo específico, estão ambos interessados na determinação da adequação dos controlos internos. Nesta linha de pensamento, consideramos que, a partir do momento em que o auditor externo procedeu ao levantamento e avaliação do funcionamento do SCI e concluiu que poderá depositar confiança no mesmo, será benéfico para o seu trabalho, uma vez que, não é viável examinar todas as transações de uma entidade.

Pelo exposto, a ideia arcaica de que a principal razão para uma entidade implementar um SCI eficaz era mormente prevenir a ocorrência de fraudes já não se aplica nos dias de hoje, assim, deverão ser implementados controlos que poderão ajudar a prevenir/evitar a ocorrência de potenciais erros ou irregularidades. Marçal e Marques (2011; p.55) consideram que *“apenas um adequado sistema de controlo interno permite uma segurança razoável na prevenção, limitação e deteção de erros e irregularidades”*.

Assim sendo, se o auditor interno fornecer apreciações, análises, informações, recomendações e sugestões relativas às atividades examinadas, este irá dar um forte contributo para o trabalho do auditor externo, tornando-se evidente os benefícios que poderão advir desta excelente colaboração entre os auditores.

Por fim, refira-se que somos da opinião que se o auditor interno desempenhar um bom papel na entidade, este contribuirá para que os erros ou irregularidades sejam eliminados ou reduzidos, alcançando assim um crescente grau de eficácia e eficiência.

2.3. A FRAUDE

Uma matéria que se reveste de maior complexidade, ao nível da auditoria, é precisamente o papel dos auditores na deteção e sinalização da fraude, uma vez que, esta é uma atividade que tem sofrido um crescimento preocupante não sendo, contudo, um assunto onde observamos opiniões convergentes.

Almeida (2005; p.145) define fraude *“(...) como um tipo de ato ilegal, que através de deturpações intencionais confere vantagens ao seu autor”*. Assim, poderemos entender o conceito de fraude como um ato intencional com o objetivo de obter benefícios ilícitos ou ilegais, distinguindo-se assim do erro (cometido de uma forma não intencional). Neste seguimento, salientamos desde já que, a prevenção e deteção de fraudes não é uma responsabilidade do auditor externo no âmbito de um trabalho de revisão legal de contas mas não pode o mesmo abster-se das repercussões nas DF e concludentemente, na opinião posteriormente emitida.

Reputa-se útil advertir, desde já, que a importância que reveste esta matéria numa entidade é evidente e poderá levar à perda de prestígio e à degradação da sua imagem

junto dos utentes da informação sendo que, a deteção atempada de atividades desta natureza é fundamental. Seguindo de perto o pensamento de Marques (1997; p.168), depois de detetada a existência de fraude não é suficiente combater os seus efeitos e consequências visíveis, será primordial “ (...) *identificar e eliminar as causas que as originaram ou possibilitaram*” sendo que “ (...) *este tipo de preocupações é da responsabilidade da gestão de topo (...)* ”. Considera-se pertinente salientar a ideia de Arens e Loebbecke (1997) que atentam que quando a fraude é cometida pelos gestores é por inerência de difícil deteção devido à posição que ocupam na entidade, uma vez que, podem sobrepor-se aos controlos internos e facilmente ocultar os seus atos.

O auditor considera fraude relevante, aquela que proporciona distorções materialmente relevantes nas DF, tornando o risco de auditoria elevado, ou seja, dito por outras palavras, o risco de o auditor emitir uma opinião inapropriada em relação às DF é elevado no entanto, seja ela relevante ou não, o auditor deve comunicar ao órgão de gestão, e no caso de a fraude ser praticada por este, o auditor deve procurar aconselhamento jurídico e considerar a hipótese de comunicar às autoridades competentes. Naturalmente, depreende-se que a responsabilidade pela prevenção e deteção de fraudes é do órgão de gestão nunca podendo ser do auditor externo, no entanto, nada o impossibilita de auxiliar o órgão de gestão na conceção/manutenção de um SCI adequado e eficaz que reduza o risco de fraude.

Uma atividade fraudulenta pode ser executada por qualquer pessoa (independentemente da função que ocupa) podendo ser para seu próprio interesse ou para vantagem da entidade em que opera. Para avaliar o comportamento destes indivíduos é necessário compreender o conflito existente entre os valores e princípios morais e as próprias necessidades financeiras que poderão existir para assim, serem tomadas medidas preventivas para evitar estas atividades fraudulentas. A entidade, para evitar estas situações não desejáveis, deverá ser gerida na perspetiva da gestão integrada e deter um SCI e controlo de gestão adequado e eficaz não obstante que, só o simples facto de ser detentora de um adequado SCI e controlo de gestão não é garantia, por si só, que não subsistam erros ou irregularidades na entidade. Aliado a estas medidas, dever-se-á ter em consideração os principais valores culturais, código de ética e a cultura organizacional.

Marques (1997) considera que os gestores deverão, igualmente ter em conta todas estas medidas não esperando que a auditoria, quer interna quer externa, resolva ou evite, só por si, qualquer problema ou irregularidade existente na própria entidade. Subscrevemos a ideia de um estudo realizado por Baron *et al.* (1977) que concluíram que os utentes da informação financeira e os auditores detinham díspares perceções em relação à extensão das responsabilidades dos auditores. Neste contexto, os utentes da informação atentam que os auditores detêm uma maior responsabilidade pela deteção de erros, irregularidades e fraudes do que aquela que é reconhecida pelos próprios auditores. Em face do exposto, subscrevemos a ideia de Almeida (2005; p.132) que *“na ótica dos auditores, os atos ilegais podem não ter um impacto direto e imediato nas demonstrações financeiras, não sendo, assim, prático estender o seu trabalho para o campo da deteção de todos os atos ilegais.”*

No seguimento do que foi dito anteriormente, Taborda (2006; p.94) considera que *“(...) a criação de uma cultura ética na organização constitui a melhor forma de perseguir o objetivo de prevenção de fraudes.”*

A título complementar, aproveitamos para aclarar que, no caso do auditor externo, o n.º 2 do artigo 24.º da LGT afere a responsabilidade fiscal dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos das pessoas coletivas pelas dívidas tributárias destas entidades. Este regime abrange três categorias de pessoas, assim estabelece o n.º 2 que:

A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

Deste modo, para que os Revisores Oficiais de Contas (ROC) sejam responsabilizados, será necessário que haja prova de que:

- Houve uma violação dos deveres tributários da pessoa coletiva;
- Houve um incumprimento das suas funções de fiscalização; e
- Aquela violação resultou deste incumprimento.

Concomitantemente, o CSC, contempla a responsabilidade dos ROC no artigo 82.º, uma vez que refere nos n.ºs 1 e 2 que:

1 - Os revisores oficiais de contas respondem para com a sociedade e os sócios pelos danos que lhes causarem com a sua conduta culposa, sendo-lhes aplicável o artigo 73.º.

2 - Os revisores oficiais de contas respondem para com os credores da sociedade nos termos previstos no artigo 78.º.

Relativamente a tudo o que foi aludido, fácil é entender o quão importante é a existência de um SCI adaptado às necessidades da entidade e o papel que a auditoria externa e interna exercem quanto à ocorrência de situações fraudulentas.

2.4. ÉTICA E DEONTOLOGIA PROFISSIONAL

Ética e deontologia embora tenham a mesma génese por estarem relacionadas com o comportamento em sociedade, de forma mais restrita, a ética está subjacente a todo o comportamento humano em sociedade enquanto a deontologia, num círculo mais circunscrito, está relacionado com a dimensão ética de uma profissão ou de uma atividade profissional.

Como nota Mercier (2003; p.9), a formalização ética consiste “ (...) *em colocar, explicitamente, por escrito, os ideais, os valores, os princípios e as prescrições da empresa*”. Nesta linha de pensamento, Costa (2010; p.141) atenta que “*a ética é pois a ciência do dever ser, o que implica a existência de valores, os quais, sendo atribuições feitas pelo espírito humano, são elementos essenciais da ética*”. Complementarmente afirma que “*por seu lado, deontologia é a ciência dos deveres, sendo que por dever se entende o ato que tem de se encontrar em virtude de uma ordem, preceito ou contrato*”.

Em Assembleia Geral Extraordinária da Ordem dos ROC (OROC), realizada no dia 29 de setembro de 2011 foi aprovado, com o parecer favorável do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) de 20 de setembro de 2011, o novo Código de Ética da Ordem dos ROC (CEOROC) (2011), em vigor desde de 1 de janeiro do citado ano. Este surgiu em resultado da necessidade da adaptação do anterior normativo face às alterações introduzidas no Estatuto da OROC (EOROC,2008).

Devido à sua importância, transcrevemos alguns parágrafos do preâmbulo que traduzem o espírito que perpassa as disposições deste renovado Código:

Uma marca distintiva da atividade dos revisores oficiais de contas, neste Código designados por auditores, é a sua aceitação da responsabilidade para agir no interesse público competindo-lhe, por isso, ir muito para além da satisfação das necessidades de um cliente em particular.

De realçar que o CEOROC (2011) assume, de uma forma clara e objetiva, a designação de auditor em detrimento da de ROC, o que constitui por si só uma novidade, visto que o EOROC (2008) mantém a designação de ROC.

O CEOROC (2011) define os princípios éticos fundamentais aplicáveis e complementarmente apresenta uma estrutura conceptual para os implementar com o objetivo de:

- a) Identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais;
- b) Avaliar a importância das ameaças identificadas; e
- c) Aplicar as salvaguardas necessárias, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

No seguimento do que foi transcrito, neste preâmbulo similarmente é feita referência que:

O auditor deve estabelecer os controlos e procedimentos de auditoria necessários que lhe permitam identificar qualquer ameaça significativa que possa afetar o desenvolvimento da sua prática profissional e, na medida do possível, planear as ações apropriadas para cada tipo de ameaça.

De acordo com o atual Código, note-se são identificados princípios fundamentais que pautam o exercício da atividade destes auditores, tendo os mesmos que adotar uma conduta responsável que os enalteça como profissionais e igualmente que prestigie a profissão.

O CEOROC (2011), ao longo do capítulo 3, estabelece que as ameaças se enquadram numa ou mais das seguintes categorias: interesse pessoal, autorevisão, representação, familiaridade e intimidação. Tendo em consideração a matéria que nos interessa a nós versar, o capítulo 4 – independência, aborda na secção 9 – prestação de outros serviços a

clientes de auditoria, a problemática do uso do trabalho de auditoria interna. Dada a sua importância, revela-se necessário transcrever parte do parágrafo da secção 9:

A prestação de serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria cria uma ameaça de autorevisão à independência se a firma usar o trabalho de auditoria interna no decurso de uma auditoria externa subsequente.

Salienta-se que a ameaça de autorevisão traduz-se no facto de o auditor não avaliar de forma adequada, os resultados de um julgamento/serviço anteriormente efetuados. Porém, podem existir ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais resultantes do nível de honorários propostos/praticados. A título de exemplo, refira-se que é criada uma ameaça de interesse pessoal à competência e zelo profissional no caso de os honorários praticados serem excessivamente reduzidos ao ponto de constituírem uma fonte de pressão para a não execução do trabalho de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.

Neste seguimento, é inegável que tal como defende Attie (1998; p.32):

A função da auditoria deve ser exercida em carácter de entendimento e que o trabalho executado tenha e mereça toda a credibilidade possível, não sendo permissível existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor.

Tendo em conta tudo o que foi dito anteriormente, sem margem para dúvida que, quer o auditor interno quer o auditor externo, têm que ser profissionais com profundo equilíbrio e probidade para que o trabalho desenvolvido tenha toda a credibilidade possível. Neste contexto, sai reforçado, mais uma vez, segundo Taborda (2006; p.97), que as entidades deverão criar um código de ética alicerçado em fortes valores organizacionais e normativos legais de modo a que a entidade consiga que os seus colaboradores transformem “ (...) a conduta ética numa forma de vida”. Contudo, qualquer código de ética mesmo que bem elaborado, jamais garantirá, só por si, que os auditores se comportem de forma ética.

2.5. HONORÁRIOS

Uma questão que pretendemos destacar é a dos honorários, uma vez que, a determinação dos mesmos é um assunto de proeminente interesse e comumente de difícil quantificação e, sem dúvida, que foi sempre uma das matérias mais controversas da profissão.

A este propósito, revela-se interessante destacar alguns artigos do EOROC (2008) e efetuar pontualmente algumas referências históricas legislativas. Assim sendo, no nosso país, esteve em vigor uma tabela de honorários mínimos no exercício da revisão legal de contas sendo que, os valores variavam em função da dimensão da entidade. Esta tabela do n.º 1 do artigo 160.º do EOROC (2008) “Honorários mínimos” - revogado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 224/2008 de 20 de novembro - previa a sua vigência, por um período de cinco anos, tendo deixado de estar em vigor em 1 de janeiro de 2005. Com esta alteração, passou a vigorar exclusivamente o disposto nos artigos 59.º “Honorários e reembolso de despesas” e 60.º “Fixação de honorários” (isto porque como já referimos, o artigo 160.º foi revogado), sendo que o auditor deverá propor honorários que considere apropriados aos serviços profissionais a prestar tendo em consideração, em especial, os critérios de razoabilidade previstos no n.º 1 do artigo 60º do EOROC (2008):

No exercício da revisão legal das contas de empresas ou de outras entidades, os honorários são fixados entre as partes, tendo em conta critérios de razoabilidade que atendam, em especial, à natureza, extensão, profundidade e tempo do trabalho necessário à execução de um serviço de acordo com as normas de auditoria em vigor.

Um outro aspeto complementar a destacar, prende-se com o estabelecido no n.º 5 do mesmo artigo:

No exercício das funções de interesse público, os honorários do revisor oficial de contas nunca podem pôr em causa a sua independência profissional e a qualidade do seu trabalho, nem ser influenciados ou determinados pela prestação de serviços adicionais à empresa ou outra entidade objeto de revisão ou de auditoria, nem ser em espécie e nem ser contingentes ou variáveis em função dos resultados do trabalho efetuado.

Nesta conformidade, prevalecem as regras do “mercado de livre concorrência” o que, em nossa opinião, devido ao aumento significativo do número de auditores externos, poderão surgir situações que em nada dignificam e credibilizam a profissão. Note-se que, para que tal mercado funcione, os auditores externos estão sujeitos a controlo de qualidade, o qual será exercido pela OROC, sob a supervisão do CNSA e a este propósito, o artigo 68.º “Controlo de qualidade” refere que existem fortes indícios de incumprimento das normas de auditoria, sempre que os honorários praticados por estes profissionais sejam significativamente inferiores aos que resultariam da aplicação dos critérios estabelecidos pelo artigo 60.º do referido DL.

Assim, aproveita-se para proceder à clarificação que o facto de um auditor propor/praticar honorários inferiores aos propostos/ praticados por outro não deverá ser considerado, por si só, uma falta de ética. Desta forma, percebe-se o quão esta matéria é delicada e que se trata de uma assunto que interessa não só aos auditores externos mas igualmente, aos seus colaboradores, órgãos societários, técnicos oficiais de contas, auditores internos, etc.

Por outro lado, sabemos que a auditoria testa seletivamente apenas uma parte da informação usando técnicas de amostragem. No entanto, para que a eficiência da auditoria fosse absoluta seria essencial proceder à análise integral de todos os registos e atividades da empresa, o que se tornaria impraticável. Esta análise integral seria inimaginável por diversos fatores nomeadamente, quer pelo número de elementos da equipa de auditoria que exigiria, quer por questões de tempo, como ainda, pelo valor dos honorários que aumentaria exponencialmente.

Assim, especialmente no que tange ao objetivo do presente estudo, interessa-nos a nós escarpelizar até que ponto a existência de auditoria interna pode ou não influenciar os honorários dos auditores externos. Cumpre-nos, contudo, salientar que, da diversa literatura consultada concluímos que não é fácil chegar a um consenso relativamente a esta problemática, daí que exijam um estudo através de análises comparativas.

Nos últimos anos, têm sido feitas várias investigações sobre a determinação dos honorários dos auditores externos, refira-se a título de exemplo: Ezzamel *et al.* (1996) e

Moizer (1992, 1997). Seguindo de perto o pensamento de Wallace (1984), Felix *et al.* (1998) e Gramling (1999), o aumento da atividade de auditoria interna é um fator importante de contribuição para a redução dos honorários de auditoria para as entidades.

A opinião de Brink e Witt (1982), parece atestar o mesmo pensamento, nomeadamente quando os autores referem que o auditor interno está interessado, no bem-estar global da empresa, na obtenção de serviços de auditoria externa de modo a fornecer um reduzido valor quanto aos honorários cobrados e minimizar interferências com outras atividades em curso da organização.

Nas questões atinentes a esta problemática, Wallace (1984), observou ligações entre os atributos de auditoria interna e a redução dos honorários embora, segundo o autor, em média, apenas 5 por cento do tempo dos departamentos de auditoria interna é dedicado a assistir os auditores externos. Este facto resultou, em média, na redução dos honorários de auditoria externa em 10 por cento. Neste sentido, a estabilidade nos honorários de auditoria, durante o período do estudo, levaram o autor a concluir que os departamentos de auditoria interna têm um papel na manutenção dessa estabilidade.

Na esteira de Gramling (1999), importa referir que o autor constatou que os auditores externos estavam mais propensos a confiar nos auditores internos quando o cliente realçava a necessidade de reduzidos honorários, mesmo que o departamento de auditoria interna apresentasse uma qualidade baixa ou moderada. Dito de outra forma, o autor observou que alguns auditores externos, particularmente quando estão sob pressão relativamente aos honorários, poderão confiar em departamentos de auditoria interna de qualidade questionável, o que consequentemente irá diminuir a eficácia da auditoria externa.

A dicotomia de pontos de vista ainda se verifica, no entanto, um questionário realizado na Arábia Saudita por Al-Humaid (1995), concluiu que a existência de uma função de auditoria interna eficaz é um dos dez fatores mais importantes que afetam os honorários de auditoria.

Na verdade, tem sido comum o facto de os auditores externos procurarem a assistência direta dos auditores internos sendo que, segundo Felix *et al.* (1998), a tendência para o

aumento da coordenação entre os auditores internos e externos, e concretamente a participação da auditoria interna na auditoria externa, pode ser explicada, entre outros fatores, pela pressão em reduzir os honorários. É inegável que este fator encoraja os auditores externos a explorar formas de utilizar o trabalho dos auditores internos. Assim, a auditoria interna, se for encarada como um instrumento privilegiado para a auditoria externa, confirma o pensamento de Felix *et al.* (2001), uma vez que, verificaram que os honorários conseguiram ser 18% menores quando os auditores externos coordenaram o trabalho com os auditores internos. As investigações feitas pelos autores indicaram que a extensão dos contributos da auditoria interna para a auditoria às DF, é um determinante significativo dos honorários dos auditores externos, sendo que, observaram que quanto maior for a contribuição da auditoria interna, menor serão os honorários cobrados pelos mesmos.

Nesse mesmo sentido, segundo Morrill e Morrill (2003), a intenção de reduzir os honorários e manter a competitividade no mercado de serviços de auditoria motiva os auditores externos a confiar no trabalho de auditoria interna. Para Martins e Morais (2003; p.30) *“Os custos da Auditoria Externa podem ser reduzidos, se o auditor externo usar o trabalho já efetuado pelo interno”* contudo, consideram que *“Apesar de muitos auditores internos serem solicitados para prestar assistência à Auditoria Externa, alguns resistem, pois acreditam ter prioridades maiores”*.

Prosseguindo a nossa análise, Stewart e Kent (2006), observaram que as entidades que apresentam um maior nível de auditoria são as que incorrem num maior custo com os honorários dos auditores externos.

Para Singh e Newby (2010), a questão passa pela forma como é encarada a relação entre a auditoria interna e os honorários dos auditores externos, ou seja, se a mesma for positiva, poderemos assumir que se complementam. Caso contrário, poderá ser presumido que a auditoria externa e a auditoria interna substituem-se.

Nesta linha de pensamento, Pinheiro (2010; p.195) considera que a auditoria interna deverá acrescentar valor à entidade porque *“caso contrário, não poderá justificar os custos que representa para a entidade”*.

Decorre do exposto que, sob o nosso ponto de vista, as analogias *supra* contribuem para que consideremos que a colaboração entre os auditores (internos e externos) poderá fazer oscilar o valor dos honorários cobrados. Assim, sustentamos a opinião, por considerarmos, na linha de pensamento de alguns autores referidos anteriormente, que esta oscilação de honorários também poderá estar intimamente ligada com o facto de as auditorias externas e internas serem vistas como substitutas ou como complementares.

CAPÍTULO 3

ESTUDOS SOBRE A RELAÇÃO ENTRE A AUDITORIA EXTERNA E A AUDITORIA INTERNA

3.1. CRITÉRIOS QUE PODERÃO INFLUENCIAR A CONFIANÇA DEPOSITADA

Na esteira dos fatores que poderão influenciar a relação entre o auditor externo e interno, cumpre aludir, um tema em torno do qual gravitam muitas das principais linhas de investigação em auditoria: os principais fatores de auditoria interna que têm grande influência na confiança depositada pelos auditores externos. Inicialmente, como poderemos constatar ao longo do desenvolvimento deste capítulo, os principais fatores apontam para a objetividade, competência e desempenho do trabalho, sendo vários os autores que seguem esta mesma linha de pensamento – a título de exemplo: Brown (1983), Abdel-Khalik *et al.* (1983), Schneider (1984), Margheim (1986), Messier e Schneider (1988), Edge e Farley (1991) e Maletta (1993). Caracteristicamente procuraram analisar a avaliação realizada pelos auditores externos da competência, objetividade e o desempenho do trabalho do auditor interno e as suas decisões subsequentes relativamente à apropriada extensão da confiança.

Brown (1983) realizou um dos primeiros estudos nesta matéria, examinando os três principais fatores de auditoria interna com grande influência na confiança dos auditores externos na auditoria interna:

- Objetividade;
- Competência técnica;
- Desempenho do trabalho.

Este estudo pretendeu avaliar a forma como os auditores externos ponderam e combinam os três fatores para determinar a confiança depositada na função da auditoria interna. Os resultados revelaram que o desempenho do trabalho e a objetividade dos auditores internos são os fatores mais importantes, por esta ordem, e a competência o

terceiro fator sendo que não foi encontrado qualquer efeito de interação entre os fatores.

Abdel-Khalik *et al.* (1983) investigou o impacto de dois fatores tendo os resultados indicado que a objetividade é o fator mais importante de todas as variáveis manipuladas, seguindo-se o desempenho do trabalho.

Os resultados obtidos por Schneider (1984) mostraram que, do ponto de vista dos auditores externos, o fator mais importante é a qualidade de desempenho do trabalho do auditor interno, seguindo-se a competência e a objetividade.

Margheim (1986), investigou os fatores que os auditores externos consideram importantes nas suas decisões quando depositam confiança nos auditores internos e igualmente, se essa confiança resulta em ajustamentos no plano de auditoria. A competência e o desempenho do trabalho foram tratados como um fator de forma a evitar combinações irrealistas, tais como uma competência baixa e um desempenho do trabalho elevado. Os resultados revelaram que, na condição de baixo nível de competência/desempenho do trabalho, os auditores externos não depositam confiança nos auditores internos para ajustar o plano da auditoria. Contudo, reduzem o número de horas do plano de auditoria em resposta a um nível alto de competência/desempenho do trabalho. Por fim, concluiu que os auditores externos foram insensíveis ao grau de objetividade dos auditores internos e não foram encontrados efeitos significativos de interação entre competência/desempenho do trabalho e objetividade.

Em face do exposto, os resultados do estudo de Messier e Schneider (1988) revelaram que os auditores consideram a competência como o atributo mais importante, seguindo-se a objetividade e, por último, o desempenho do trabalho.

Um estudo realizado na Austrália por Edge e Farley (1991) divulgou que a competência técnica foi considerada o fator mais importante pelos auditores, seguindo-se o desempenho do trabalho e, por último, como fator menos importante, a objetividade.

Tendo em conta que a influência destes três fatores (competência, objetividade e desempenho do trabalho) afetam as decisões do auditor externo, Maletta (1993) examinou o seu efeito no risco inerente, tendo chegado à conclusão de que os três

fatores apontados alteram a confiança de julgamento dos auditores externos em relação ao trabalho do auditor interno.

Os resultados mostram também que quando o risco inerente é elevado, os auditores externos somente consideram a essência do trabalho prévio dos auditores internos quando a objetividade dos mesmos é alta. E quando o risco inerente é reduzido, o desempenho do trabalho não tem um efeito significativo no julgamento dos auditores externos. De forma sucinta, e ainda segundo Maletta (1993), a competência dos auditores internos é o fator com maior relevância, seguindo-se a objetividade e desempenho do trabalho.

Tendo em conta tudo o que foi dito, apresentamos no quadro 2, um resumo dos estudos analisados sendo que, 1 indica o fator mais importante e 3 indica o fator menos importante.

ESTUDOS DE INVESTIGAÇÃO	COMPETÊNCIA	DESEMPENHO TRABALHO	OBJETIVIDADE
BROWN (1983)	3	1	2
ABDEL-KHALIK <i>et al.</i> (1983)		2	1
SCHNEIDER (1984)	2	1	3
MARGHEIM (1986)	1 ^a		2
MESSIER E SCHNEIDER (1988)	1	3	2
EDGE E FARLEY (1991)	1	2	3
MALETTA (1993) ^b	1	3	2

Quadro 2 – Ranking dos fatores utilizados pelos auditores externos na avaliação da função de auditoria interna

Fonte: Adaptado de Krishnamoorthy, G. (2002)

Um elemento comum entre os estudos mencionados anteriormente é o facto de terem identificado os três principais critérios que influenciam a confiança depositada na

^a Competência e desempenho do trabalho estão combinados.

^b Estudo relacionado com as decisões dos auditores externos em usar os auditores internos como assistentes.

auditoria interna pela externa: competência, objetividade e natureza do desempenho do trabalho da auditoria interna.

Prosseguindo a nossa análise de outros estudos relacionados, Krishnamoorthy (2002) salienta que enquanto os resultados destes testes (grande parte experimentais) diferem no que concerne à importância relativa destes três fatores (competência, objetividade e desempenho do trabalho), os estudos geralmente verificam que os mesmos têm um impacto considerável na confiança da auditoria externa na auditoria interna.

No mesmo âmbito, identificamos outro estudo relevante realizado por Haron *et al.* (2004), tendo como ponto de partida a evidência de que os auditores externos, frequentemente, dependem de outros profissionais de auditoria no que respeita à análise das DF dos seus clientes. Deste modo, é facilmente perceptível que a confiança depositada nos auditores internos trará como consequência a diminuição de custos para o cliente. Assim sendo, o objetivo deste estudo foi determinar qual dos critérios usados pelos auditores externos na avaliação da atividade da auditoria interna (objetividade, competência e a qualidade do trabalho desempenhado pela auditoria interna) tem maior influência nas decisões de consideração dos resultados da auditoria interna.

Os resultados do estudo indicaram que a competência técnica e o desempenho do trabalho são os critérios mais importantes que os auditores externos consideram na dependência dos auditores internos. Salienta-se que o fator objetividade não é considerado como significativo do ponto de vista dos auditores externos, uma vez que, uma possível explicação poderá passar pelo facto dos auditores internos serem vistos como funcionários da entidade, isto é, a objetividade não é um elemento importante que poderá afetar as decisões dos auditores externos no que concerne à sua dependência em relação aos internos.

De forma mais detalhada, os resultados mostraram que relativamente ao critério competência, os auditores externos, para considerarem este fator como um importante elemento de confiança na auditoria interna, terá de existir um programa de formação contínua que tenha uma cobertura completa sobre as operações, políticas e processos da empresa. Em relação ao fator desempenho de trabalho, os auditores externos atribuem

significativa importância se o *follow-up* dos procedimentos das deficiências nos sistemas, métodos e/ou nos procedimentos da empresa, observados em auditorias anteriores, forem satisfatórios. Isto deve-se ao facto de o *follow-up* dos procedimentos poderem ser um indicador da qualidade do trabalho desempenhado pelos auditores internos.

Estes critérios que são tidos em consideração pelos auditores externos na confiança depositada nos auditores internos, identificados por Haron *et al.* (2004) são coerentes com estudos anteriores – Maletta (1993), Tiessen e Colson (1990) e Schneider (1984), sendo que o quadro 3 reflete o resultado desses estudos:

ESTUDO	DECISÕES
SCHNEIDER (1984)	Desempenho do trabalho; Competência;
TIESSEN E COLSON (1990)	Desempenho do trabalho; Competência; Objetividade;
MALETTA (1993)	Objetividade; Competência; Desempenho do trabalho;
HARON ET AL. (2004)	Competência; Desempenho do trabalho;

Quadro 3 – Critérios importantes no processo de decisão

Fonte: Adaptado de Haron H. *et al.* (2004)

Complementarmente ao referido, um estudo realizado na Etiópia por Mihret (2011) examinou a dependência dos auditores externos relativamente ao trabalho de auditoria interna sendo que, os resultados da análise indicaram que o desempenho do trabalho de auditoria interna é o fator mais importante na determinação do grau de dependência dos auditores externos sobre o trabalho de auditoria interna.

3.2. OUTROS CRITÉRIOS QUE PODERÃO INFLUENCIAR A CONFIANÇA DEPOSITADA PELOS AUDITORES EXTERNOS

Todos os estudos referidos anteriormente assumem que existe um departamento de auditoria interna disponível para o auditor externo no entanto, Morrill e Morrill (2003) consideram a disponibilidade da auditoria interna endógena sendo determinada pelas condições de trabalho antes da decisão de confiança do auditor externo. Os autores

tentaram ainda identificar as condições em que é provável que um departamento de auditoria interna esteja disponível para o auditor externo. Assim sendo, de modo a que a auditoria externa confie no departamento de auditoria interna, deverá ser previamente decidido:

- Criar um departamento de auditoria interna;
- Estruturar o departamento de auditoria interna e alocar recursos humanos de maneira a que o auditor externo possivelmente o considere como aceitável;
- Fazer com o que os recursos humanos da auditoria interna estejam disponíveis para desempenhar um trabalho relevante para a auditoria externa.

De acordo com os autores, tudo o que foi mencionado anteriormente só será provável de ocorrer se as forças reguladoras premiarem formas de organizações eficientes, incluindo estruturas apropriadas do departamento de auditoria interna e a sua relação com o auditor externo e por sua vez, penalizarem/punirem formas de organizações ineficientes.

Posteriormente, outros fatores têm sido explorados, nomeadamente o nível de coordenação entre a auditoria interna e externa - Felix *et al.* (2001), os incentivos de remuneração na auditoria interna - DeZoort *et al.* (2001), se a auditoria interna tem como principal foco uma auditoria ou um foco de consultoria - DeZoort *et al.* (2001), a subjetividade do trabalho - DeZoort *et al.* (2001) e Glover *et al.* (2008), o risco inerente - Felix *et al.* (2001) e Glover *et al.* (2008) e ainda, a pressão existente pelo cliente para utilizar os serviços de auditoria interna - Felix *et al.* (2005).

Desta forma, o relacionamento entre a auditoria interna e a auditoria externa tem sido alvo de vários estudos com o objetivo de identificar diferentes aspetos, sendo que os resultados obtidos nem sempre foram consensuais, pelo que iremos analisar as diversas perspetivas.

Peacock e Pelfrey (1989) realizaram um estudo com o objetivo de avaliar as atitudes dos auditores internos através das relações de trabalho com os auditores externos colimando identificar as razões que originaram as atitudes negativas expressas. Salientamos que este estudo foi realizado para dois grupos distintos, sendo o primeiro representado por

diretores de auditoria interna e o segundo formado por funcionários de auditoria que trabalham diretamente com os auditores externos. Assim, foi-lhes solicitado avaliar o desempenho global do auditor externo da entidade bem como, a relação entre eles. O resultado deste estudo permitiu retirar algumas conclusões, das quais salientamos as seguintes em relação aos grupos aludidos:

- 92% dos diretores de auditoria interna consideram que os auditores externos fazem pleno uso dos conhecimentos/competências dos funcionários de auditoria interna;
- 50% dos diretores de auditoria interna entendem que a relação entre a auditoria interna e externa é excelente, enquanto que 31% consideram a relação boa;
- Os funcionários de auditoria interna têm uma percepção substancialmente diferente relativamente à utilização dos seus conhecimentos/competências por parte dos auditores externos. Apenas 39% dos funcionários de auditoria interna consideram que os auditores externos utilizam em pleno os seus conhecimentos;

Identificadas que estão algumas das principais conclusões deste estudo, poderemos evidenciar que os diretores de auditoria interna entenderam que existe uma boa relação entre os auditores internos e externos, sendo que esta percepção poderá estar relacionada com as políticas da empresa que permitem à auditoria interna reportar diretamente à comissão de auditoria e o facto de existir a oportunidade de responder a algumas críticas/comentários apresentados pela auditoria externa nos relatórios enviados à administração.

Prosseguindo a nossa análise dos estudos efetuados sobre a relação entre auditoria interna e externa, consideramos de relevante contribuição o estudo realizado por Reinstein *et al.* (1994) sendo, o ponto de partida deste estudo assegurado pelo *Statement on Auditing Standards* (SAS) 65 editado em abril de 1991 pelo *The American Institute of Certified Public Accountants*.

O SAS 65 - *The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements* teve como principal objetivo clarificar os vários aspetos da relação laboral que deve existir entre os auditores externos e internos, com o objetivo de ajudar

os auditores externos a usar os resultados da atividade da auditoria interna de forma mais eficaz e eficiente, a compreender como deverão adaptar os seus processos de trabalho com base no trabalho dos auditores internos e também como poderão analisar, avaliar e testar a competência, objetividade e trabalho dos mesmos.

Assim sendo, depreende-se que os auditores externos devem perceber o papel dos auditores internos e não devem aceitar o trabalho deles como se do seu próprio trabalho se tratasse. Os inquiridos deste estudo realizado por Reinstein *et al.* (1994) foram divididos em quatro grupos:

- Chefe de auditoria interna;
- Chefe do departamento financeiro;
- Presidente da comissão de auditoria;
- Auditor externo responsável pela auditoria.

Genericamente, poderemos afirmar que a realização deste estudo focou-se em testar/analisar:

- O conhecimento geral dos relatórios financeiros de auditoria realizados pelos auditores internos;
- A avaliação realizada pela auditoria externa relativamente às competências da auditoria interna;
- A avaliação da objetividade da auditoria interna.

A conclusão geral foi que, durante algum tempo, na maioria das empresas os auditores internos e externos desenvolveram uma abordagem de trabalho em equipa sendo que, as disposições do SAS 65 aparentaram ter um efeito residual neste género de relações.

O que vem na linha do que defendia Ward e Robinson (1980), referindo que a maioria dos auditores externos confiam nos resultados da atividade da auditoria interna e esta confiança, segundo estes autores, iria aumentar rapidamente num futuro próximo.

Destacamos, neste contexto, a opinião de Costa (2010) quanto aos fatores que o auditor externo deve ter em conta aquando da avaliação preliminar da função da auditoria interna:

- Independência;
- Âmbito da sua função;
- Competência técnica e qualificação;
- Zelo profissional.

Sublinhando o autor que, o auditor externo deverá avaliar e testar o trabalho específico do auditor interno a fim de confirmar a sua adequação para efeitos dos objetivos da auditoria externa.

Através desta revisão dos principais estudos relativos à relação entre auditoria interna e externa, consideramos ter conseguido enfatizar alguns aspetos significantes que poderão influenciar a relação entre o auditor interno e o externo.

CAPÍTULO 4

METODOLOGIA

O presente capítulo visa apresentar os passos metodológicos que nortearam o objeto de pesquisa, tendo como propósito verificar, na ótica do auditor externo, o possível impacto que a existência da auditoria interna na empresa poderá ter no trabalho desenvolvido pelo auditor externo e, conseqüentemente, na qualidade da informação.

Neste ponto de vista, serão descritos os objetivos que se pretendem atingir, o método utilizado para a recolha e tratamento de dados bem como, a análise dos sujeitos investigados – os auditores externos, sendo que, importa ainda referir que a análise de resultados será apresentada no capítulo subsequente.

4.1. QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO E OBJETIVOS DO ESTUDO

O impacto que a auditoria interna provoca na externa será estudado a vários níveis para assim, conseguir analisar a posição do auditor externo nesta ótica. Assim, comecemos por observar que a investigação deve partir de uma ou mais questões de investigação, tendo como questão de partida:

Q: Os auditores externos terão em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos?

Para conseguirmos responder, teremos que analisar algumas questões nomeadamente:

- Q1: Qual o fator na avaliação do desempenho dos auditores internos que mais interessa aos auditores externos?
- Q2: Qual a principal matéria que o auditor externo considera importante acordar antecipadamente com os auditores internos?
- Q3: Qual o fator que exerce maior influência na confiança depositada pelo auditor externo na auditoria interna?
- Q4: Contribuirá a auditoria interna para alguma fase do trabalho do auditor externo?

A partir do momento em que estão estabelecidas as questões de investigação, pretendemos identificar a postura que os auditores externos têm face aos auditores internos e assim, delimitar os efeitos da auditoria interna para a externa. Assim, procurar-se-á compreender até que ponto o desempenho do auditor interno influenciará e contribuirá para o trabalho do auditor externo.

4.2. RECOLHA E TRATAMENTO DE DADOS

A fim de alcançar o objetivo desta investigação, foi elaborado um inquérito por questionário³ para obter evidência sobre os fatores que podem ajudar a explicar o impacto da auditoria interna na auditoria externa, o qual foi enviado, quer por correio quer por via eletrónica, a cento e vinte elementos inseridos na nossa população alvo – auditores externos. Destes cento e vinte elementos, obtivemos trinta e quatro respostas sendo que, os dados obtidos foram analisados recorrendo a um *software* estatístico com grande importância em diferentes meios – *IBM SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) Statistics 20.0®*.

O questionário está dividido em três grandes grupos: o primeiro reserva-se a estudar o perfil do inquirido (analisado no ponto seguinte), o segundo a investigar a relação entre a auditoria externa e a auditoria interna e, por fim, o último tem como objetivo principal, analisar a colaboração entre o auditor interno e o auditor externo. Em traços gerais, o segundo grupo, pretende avaliar o grau de importância de vários fatores que poderão influenciar a relação entre os tipos de auditoria em estudo, utilizando uma escala de *Likert* de 5 pontos em que:

- 1 – Sem interesse;
- 2 – Pouco importante;
- 3 – Importante;
- 4 – Muito importante;
- 5 – Extremamente importante.

³ Disponível para visualização no Anexo A

Assim, pretendemos entender a perspectiva do auditor externo quanto ao fator que mais contribui para avaliar o desempenho dos auditores internos de entre os quais, a experiência profissional, a independência, as relações de trabalho entre auditores e, por fim, a capacidade de antecipar respostas às necessidades da entidade auditada. Procuraremos ainda compreender qual a matéria principal que o auditor externo considera pertinente em acordar antecipadamente com os auditores internos: oportunidade e extensão do trabalho, materialidade para a execução dos testes, métodos propostos para a seleção de itens, tipo de documentação do trabalho executado e procedimentos de revisão e de relato. De seguida, qual o fator que exerce maior influência na confiança depositada pelo auditor externo na auditoria interna nomeadamente a objetividade, a competência técnica, o zelo profissional e o desempenho do trabalho. Por fim, iremos analisar a importância do contributo da auditoria interna em cada uma das fases do trabalho do auditor externo designadamente o levantamento do conhecimento do negócio, o levantamento do SCI, o planeamento, a obtenção de prova e, por último, a avaliação da prova e expressão de opinião.

Almejando uma análise mais pormenorizada, o terceiro grupo, pretende examinar o grau de concordância do auditor externo relativamente a algumas afirmações relacionadas com a possível colaboração que poderá existir entre os auditores internos e externos, ou seja, pretender-se-á perceber até que ponto os auditores externos terão em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos. Para tal, foi utilizada uma escala de *Likert* de 5 pontos em que:

- 1 – Discordo;
- 2 – Discordo parcialmente
- 3 – Não concordo nem discordo;
- 4 – Concordo parcialmente;
- 5 – Concordo.

Destacamos, neste contexto, que irá ser avaliado, na perspectiva do auditor externo, se o mesmo tem em conta o trabalho realizado pelo auditor interno; se a informação produzida pelo auditor interno aumenta a qualidade da informação prestada pelo auditor externo; se o grau de independência do auditor interno influencia o planeamento do

trabalho do auditor externo; se as empresas com atividade significativa de auditoria interna têm tendência a baixar os honorários dos auditores externos e se a existência de normativos éticos e profissionais é importante para que a função dos auditores internos e externos seja avaliada continuamente, ou seja, examinar se a cooperação entre os auditores trará algum valor acrescentado para a entidade e, eventualmente, diminuir o risco de fraude.

4.3. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Tal como foi mencionado anteriormente, o primeiro grupo do questionário reservou-se a estudar o perfil da nossa população-alvo: auditores externos. Assim, quanto ao perfil do inquirido, foram feitas algumas questões genéricas nomeadamente: sexo, idade, habilitações académicas e área de formação. Quanto ao modo como o auditor externo exerce a sua atividade foram concedidas como opções de resposta: a título individual, como sócio de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) ou sob contrato de prestação de serviço como ROC ou SROC sendo que, relacionado com esta questão tornou-se pertinente analisar há quantos anos exerce a profissão tendo como respostas possíveis: entre 1 e 5, entre 6 e 10, entre 11-15, entre 16-20 e uma experiência superior a 20 anos. Por fim, importa referir que se tornou adequado questionar o auditor externo sobre a quantidade de empresas clientes que dispunham ou dispõem de atividade de auditoria interna.

Posto isto, consideramos indispensável relacionar, desde já, estas mesmas características para posteriormente, analisarmos a relação entre a auditoria externa e a auditoria interna bem como, a possível colaboração entre os auditores.

O quadro 4 apresenta algumas características da amostra total (trinta e quatro auditores externos) verificando-se uma discrepância quanto ao género sendo de salientar que ao nível das habilitações académicas, a licenciatura é a resposta mais frequente e a maioria dos inquiridos situa-se no intervalo de idades com mais de cinquenta e cinco anos.

			IDADE				TOTAL
			25-35	36-45	46-55	+55	
Feminino	Habilitações acadêmicas	Licenciatura	1	1			2
		Pós-graduação	1	0			1
	TOTAL		2	1			3
Masculino	Habilitações acadêmicas	Bacharelato	0	0	0	1	1
		Licenciatura	0	2	3	7	12
		Pós-graduação	1	2	1	4	8
		Mestrado	0	1	2	6	9
		Doutoramento	0	0	1	0	1
	TOTAL		1	5	7	18	31

Quadro 4 – Perfil do inquirido quanto ao sexo, idade e habilitações académicas

Fonte: SPSS 20.0

Prosseguindo a nossa análise, a figura 3 ilustra que a área de formação mais frequente na amostra é a auditoria representando 29,41% dos auditores externos, seguindo-se gestão e economia com 26,47% e, por fim, contabilidade com 14,71%.

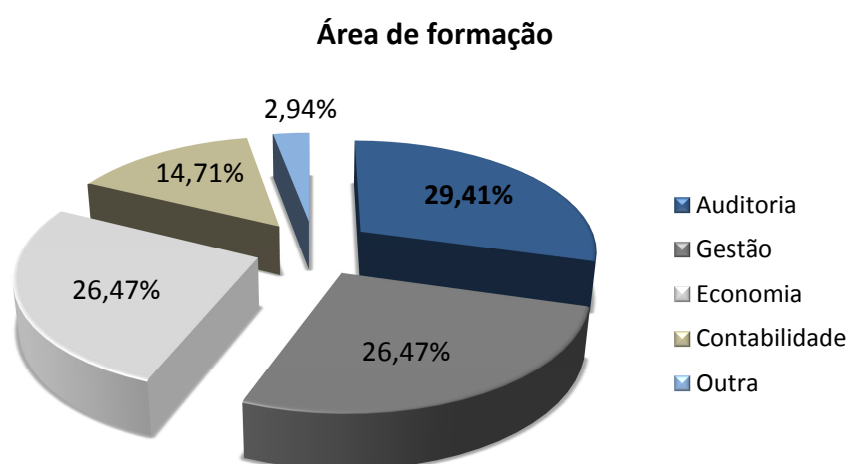


Figura 3 – Área de formação do inquirido

Fonte: Elaboração própria

De forma a sumariar o que foi dito anteriormente, a figura 4 apresenta o número de inquiridos por área de formação e habilitações académicas. Assim sendo, verificamos que dos trinta e quatro inquiridos, dez são da área de auditoria (29,41%).

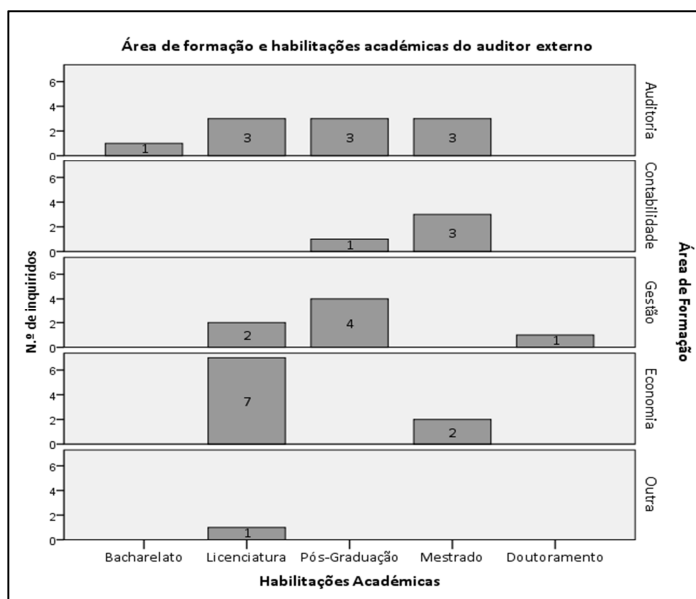


Figura 4 – Perfil do inquirido quanto à área de formação e habilitações académicas

Fonte: SPSS 20.0

No que diz respeito à forma como os auditores externos exercem a sua atividade verificamos, através da figura 5, que a maioria exerce a profissão como sócio de uma SROC e há mais de vinte anos sendo inegável que a generalidade possui uma experiência considerável na profissão.

Exercício da profissão de auditor externo

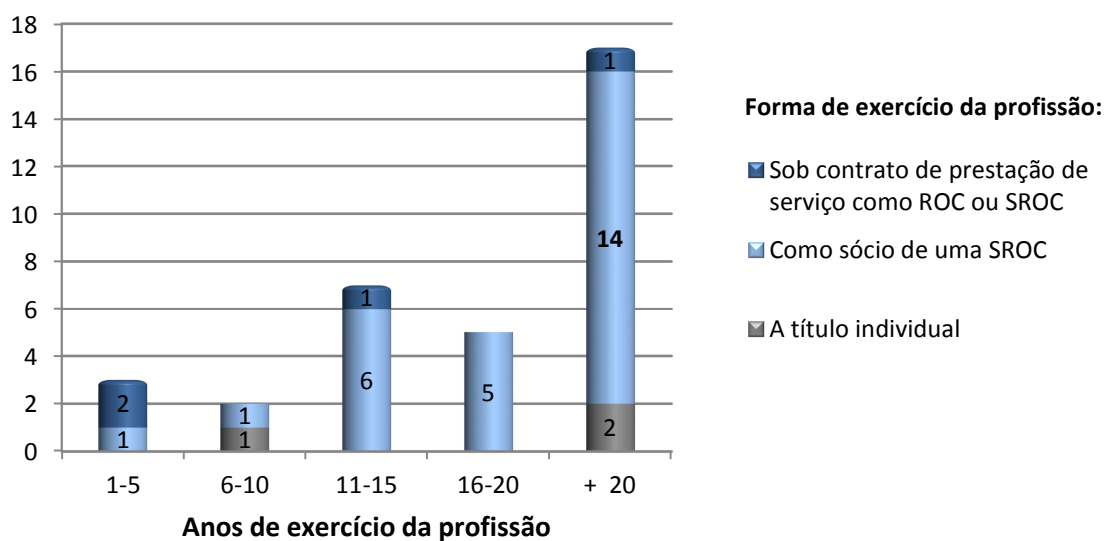


Figura 5 – Perfil do inquirido quanto à forma e anos de exercício da profissão

Fonte: Elaboração própria

Por fim, e tendo em conta o propósito que pretendemos escarpelizar, entendemos interessante analisar o número de clientes, ao longo do exercício da profissão, do auditor externo que dispunham ou dispõem de atividade de auditoria interna. Destacamos, neste contexto, através do quadro 5, que dezanove dos inquiridos asseveraram que estão compreendidos no intervalo entre 1-5 empresas e que apenas 6 não tiveram clientes com auditoria interna.

		ANOS EXERCIDOS DA PROFISSÃO DE ROC					TOTAL
		1-5	6-10	11-15	16-20	+ 20	
Número clientes com auditoria interna	0	0	2	1	1	2	6
	1-5	3	0	5	2	9	19
	6-10	0	0	0	1	2	3
	+10	0	0	1	1	4	6
TOTAL		3	2	7	5	17	34

Quadro 5 – Relacionamento dos anos exercidos da profissão com o número de clientes com auditoria interna

Fonte: SPSS 20.0

CAPÍTULO 5

ANÁLISE DE RESULTADOS

Este capítulo pretende refletir e analisar os resultados obtidos com os questionários, estando dividido em dois pontos principais: a relação entre a auditoria externa e a interna e a colaboração entre o auditor interno e o externo. Em face do exposto, iremos estudar o segundo e terceiro grupos do questionário para obtermos análises mais aprofundadas com a finalidade de expor as principais conclusões do estudo que nos propusemos desenvolver, sem embargo, das limitações que lhe estiveram inerentes e que iremos apresentar em tempo oportuno.

5.1. ESTATÍSTICA DESCRITIVA E TESTES ESTATÍSTICOS DOS RESULTADOS

Em traços gerais, o principal objetivo da análise estatística consiste em determinar um conjunto de indicadores estatísticos que visam sumariar e descrever os atributos mais proeminentes dos dados.

Assim sendo, iremos começar por analisar o segundo grupo do questionário que passará pela análise da avaliação do desempenho dos auditores internos, da importância que a coordenação antecipada do trabalho do auditor externo com o interno poderá acarretar, da confiança depositada na auditoria interna e o possível contributo da auditoria interna nas fases do trabalho do auditor externo, medidas em escalas ordinais (tipo *Likert*) de “sem interesse” (1) a “extremamente importante” (5). De seguida, passaremos a examinar o grau de concordância do auditor externo perante algumas afirmações relacionadas com a possível colaboração que poderá existir entre o mesmo e o auditor interno dentro de uma entidade, medidas em escalas ordinais (tipo *Likert*) de “discordo” (1) a “concordo” (5).

5.1.1. RELAÇÃO ENTRE A AUDITORIA EXTERNA E A AUDITORIA INTERNA

Por uma questão de organização da presente investigação, serão apresentados os resultados seguindo a ordem das hipóteses formuladas para o estudo sendo que, para

cada um dos pressupostos apresentados, efetuar-se-á a análise e a posterior discussão dos dados com base na literatura que norteia o trabalho teórico.

Primeiramente iremos compreender a avaliação dos auditores externos face ao desempenho dos auditores internos sendo que, destacamos neste contexto, que foram dadas como hipóteses de resposta os seguintes fatores sujeitos a avaliação: “experiência profissional”, “independência”, “relações de trabalho entre auditores” e, por fim, a “capacidade de antecipar respostas às necessidades da entidade auditada”.

Prosseguindo a nossa análise, iremos analisar a importância que a coordenação antecipada do trabalho do auditor externo com o auditor interno poderá ter nas seguintes matérias: “oportunidade e extensão do trabalho”, “materialidade para a execução dos testes”, “métodos propostos para a seleção de itens”, “tipo de documentação do trabalho executado” e “procedimentos de revisão e de relato”.

Com o propósito de dar continuidade ao que pretendemos analisar, iremos estudar a importância que determinados fatores exercem na confiança depositada por parte dos auditores externos na auditoria interna, nomeadamente a “objetividade”, a “competência técnica”, o “zelo profissional” e o “desempenho do trabalho”.

Por fim, interessa-nos analisar a importância do contributo da auditoria interna em cada uma das fases do trabalho do auditor externo, tendo sido dado como opções de resposta aos inquiridos: “levantamento do conhecimento do negócio”, “levantamento do SCI”, “planeamento”, “obtenção de prova” e, por último, “avaliação da prova e expressão de opinião”.

Para a análise descritiva bivariada, iniciámos a investigação pelas questões de partida definidas anteriormente assim, num primeiro momento, procedemos à análise de fatores seguindo-se a avaliação das variáveis com o propósito de efetuar testes de hipóteses. Deste modo, verificámos se seguem ou não uma distribuição normal através de testes paramétricos para amostras independentes com o intuito de verificar a relação entre as variáveis. Por fim, quando não verificados os pressupostos, realizámos um teste de hipóteses não-paramétrico. Para executar os testes, consideraram-se estatisticamente significativas as diferenças entre médias cujo *p-value* do teste foi inferior ou igual a 0,05

tendo considerado uma probabilidade de erro de tipo I (α) de 0,05 nas análises inferenciais. Neste seguimento, os resultados serão apresentados detalhadamente, seguindo a ordem das hipóteses de trabalho anteriormente referidas.

5.1.1.1. QUAL O FATOR NA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DOS AUDITORES INTERNOS QUE MAIS INTERESSA AOS AUDITORES EXTERNOS?

Tendo em conta a análise que se pretende efetivar, os quadros 6 e 7, refletem que a “experiência profissional” é o fator que representa a frequência média mais alta, tendo a maioria dos auditores (52,94%) respondido que este fator é “muito importante” (4) aquando da avaliação dos auditores internos relativamente ao seu desempenho. Deste modo, salientamos que nenhum auditor considerou que este fator não tem interesse ou que é pouco importante, não havendo grande discrepância nas respostas dadas pelos auditores externos. Em contraposição, o fator “relações de trabalho entre auditores” apresentou a frequência média mais reduzida (média=3,59; desvio padrão=0,783) quando comparado com os outros fatores sujeitos a avaliação, nomeadamente, a “capacidade de antecipar respostas às necessidades da entidade auditada” (média=3,65; desvio padrão=0,884), “independência” (média=3,85; desvio padrão=1,077) e a “experiência profissional” (média=4,18; desvio padrão=0,673).

Nesta linha de pensamento, o quadro 6 reflete que os auditores externos, em termos médios, atribuem maior importância à “experiência profissional” do que à “independência” - fator com média mais elevada imediatamente a seguir à “experiência profissional”, tal como já analisámos anteriormente. Esta diferença é comprovada ao constatar-se que 75% dos auditores externos atribui uma importância mínima de “muito importante” (4) à “experiência profissional” enquanto a mesma percentagem confere, no mínimo, “importante” (3) à “independência”. Salienta-se que em ambos os fatores, ao nível da moda, os auditores externos atribuíram importância de “muito importante” (4) e de “extremamente importante” (5), respetivamente. Reitere-se que, a importância mais baixa (14,71%) atribuída à “experiência profissional” foi “importante” (3) e à “independência” foi “sem interesse” (1) (2,94%), tendo ambos a importância mais

elevada de 5 (32,35% e 35,29%, respectivamente). Por fim, verificamos que na amostra o valor que ocorre com mais frequência na série de valores observados relativamente ao fator “experiência profissional” é “muito importante” (52,94%) e quanto à “independência” é “extremamente importante” (35,29%), o que vem de encontro ao exposto no quadro 7.

	n	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MODA	MÍNIMO	MÁXIMO	PERCENTIS		
							25	50	75
EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL	34	4,18	0,673	4	3	5	4	4	5
INDEPENDÊNCIA	34	3,85	1,077	5	1	5	3	4	5
CAPACIDADE DE ANTECIPAR RESPOSTAS ÀS NECESSIDADES DA ENTIDADE AUDITADA	34	3,65	0,884	4	2	5	3	4	4
RELAÇÕES DE TRABALHO ENTRE AUDITORES	34	3,59	0,783	3 ^a	2	5	3	4	4

Quadro 6 – Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores

Fonte: SPSS 20.0

a. Existem várias modas – o menor valor foi apresentado

	SEM INTERESSE	POUCO IMPORTANTE	IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	TOTAL
EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL	0,00%	0,00%	14,71%	52,94%	32,35%	100%
INDEPENDÊNCIA	2,94%	5,88%	29,41%	26,47%	35,29%	100%
RELAÇÕES DE TRABALHO ENTRE AUDITORES	0,00%	5,88%	41,18%	41,18%	11,76%	100%
CAPACIDADE DE ANTECIPAR RESPOSTAS ÀS NECESSIDADES DA ENTIDADE AUDITADA	0,00%	11,76%	26,47%	47,06%	14,71%	100%

Quadro 7 – Análise percentual da importância atribuída aos fatores

Fonte: Elaboração própria

Posto isto, torna-se importante analisar os fatores “experiência profissional” e “independência”, uma vez que foram os que obtiveram frequências médias mais altas, através do teste não-paramétrico *Qui-quadrado*. Assim sendo, iremos averiguar se existem ou não diferenças entre a importância atribuída pelos auditores externos à “experiência profissional” e à “independência”. Salientamos que, o quadro 8, evidencia as frequências absolutas entre os dois fatores em análise sendo que, a “experiência profissional” e a “independência” assumem relevância “muito importante” (n=8).

		EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL			TOTAL
		IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	
INDEPENDÊNCIA	SEM INTERESSE	0	0	1	1
	POUCO IMPORTANTE	0	1	1	2
	IMPORTANTE	3	5	2	10
	MUITO IMPORTANTE	0	8	1	9
	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	2	4	6	12
TOTAL		5	18	11	34

Quadro 8 – Frequência absolutas das variáveis independência e experiência profissional

Fonte: SPSS 20.0

Nos resultados obtidos através do quadro 9, observamos que o teste de *Qui-quadrado* calcula quais as diferenças na relação entre a “experiência profissional” e a “independência”. Desta forma, teremos as seguintes hipóteses do teste:

H_0 : não existem diferenças entre a “experiência profissional” e a “independência”.

H_1 : existem diferenças entre a “experiência profissional” e a “independência”.

Tendo em conta os resultados apresentados no quadro abaixo, aceita-se H_0 , pelo que não se verificam diferenças estatisticamente significativas entre as variáveis – “experiência profissional” e “independência” ($\chi^2(8)=11,493; p=0,175$). Dito por outras palavras, conclui-se que não existem diferenças entre a “experiência profissional” e a

“independência” na avaliação do desempenho dos auditores internos, por parte dos auditores externos.

	INDEPENDÊNCIA - EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL
QUI-QUADRADO	11,493 (df=8)
P	0,175*

Quadro 9 - Resultados obtidos com a realização do teste *Qui-quadrado*

Fonte: SPSS 20.0

* $p > 0,05$

De uma forma mais representativa o diagrama de extremos e quartis, evidencia na figura 6, a interpretação anteriormente efetuada sendo que reforçamos que o extremo inferior do fator “experiência profissional” é “importante” (3) e da “independência” é “sem interesse” (1), ambos possuem uma mediana ou percentil 50 de “muito importante” (4) e extremos superiores de “extremamente importante” (5).

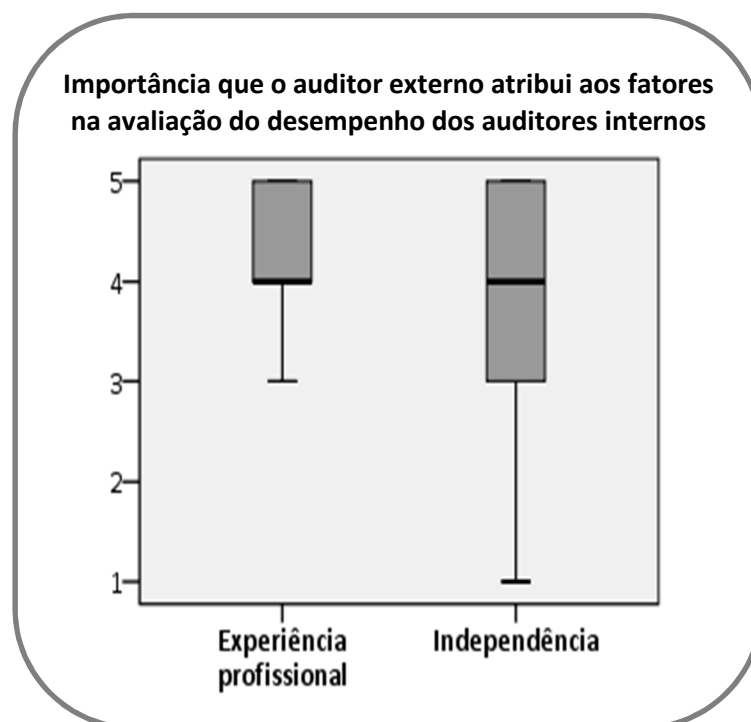


Figura 6 – Distribuição da importância dos fatores experiência profissional e independência

Fonte: SPSS 20.0

Os resultados da estatística descritiva e do teste do *Qui-quadrado* permitem-nos responder à primeira questão formulada “Qual o fator na avaliação do desempenho dos auditores internos que mais interessa aos auditores externos?”. Desta forma, verificámos que o auditor externo valoriza tanto a experiência profissional como a independência do auditor interno. Estes resultados compreendem-se, por um lado, pelo facto de o auditor interno estar permanentemente a acompanhar a atividade da entidade, o que permite um melhor conhecimento do negócio e um consequente apoio mais eficiente ao auditor externo. Por outro lado, pela relevância da independência do auditor interno para o bom desempenho da sua função.

5.1.1.2. QUAL A PRINCIPAL MATÉRIA QUE O AUDITOR EXTERNO CONSIDERA IMPORTANTE ACORDAR ANTECIPADAMENTE COM OS AUDITORES INTERNOS?

Prosseguindo a nossa análise, os quadros 10 e 11, mostram que a “oportunidade e extensão do trabalho” é o fator que apresenta a frequência média mais alta, tendo aproximadamente 41% dos auditores externos respondido que este fator é “muito importante” (4) relativamente à coordenação antecipada do seu trabalho com os auditores internos, não tendo havido nenhum auditor que tenha considerado que este fator não tem interesse (mínimo=2). Em contrapartida, os “métodos propostos para a seleção de itens” foi o fator que revelou a frequência média mais reduzida relativamente a todos os outros fatores. Em face do exposto, ao analisarmos o quadro 10 verificamos que os “procedimentos de revisão e de relato” é o fator que apresenta a segunda média mais elevada (média=3,38; desvio padrão=1,015), o que nos leva a afirmar que os auditores externos consideram que a “oportunidade e extensão do trabalho” têm maior importância do que os “procedimentos de revisão e de relato”.

Por último, constatamos que o fator que apresenta a frequência média mais alta tem moda de 4 “muito importante”, o que vem de encontro ao exposto no quadro 11, uma vez que, 41,18% dos auditores externos consideram que é um fator “muito importante” (4). Relativamente ao segundo fator em análise, este apresenta moda de 3 “importante”,

sendo curioso salientar que a mesma percentagem (41,18%) de auditores externos atenta que é um fator “importante” (3).

	n	MÉDIA	MODA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO	PERCENTIS		
							25	50	75
OPORTUNIDADE E EXTENSÃO DO TRABALHO	34	3,62	4	0,954	2	5	3	4	4
PROCEDIMENTOS DE REVISÃO E DE RELATO	34	3,38	3	1,015	1	5	3	3	4
MATERIALIDADE PARA A EXECUÇÃO DOS TESTES	34	3,32	3	0,976	1	5	3	3	4
TIPO DE DOCUMENTAÇÃO DO TRABALHO EXECUTADO	34	3,26	3	0,828	2	5	3	3	4
MÉTODOS PROPOSTOS PARA A SELEÇÃO DE ITENS	34	3,06	2	1,043	1	5	2	3	4

Quadro 10 - Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores

Fonte: SPSS 20.0

	SEM INTERESSE	POUCO IMPORTANTE	IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	TOTAL
OPORTUNIDADE E EXTENSÃO DO TRABALHO	0,00%	14,71%	26,47%	41,18%	17,65%	100%
MATERIALIDADE PARA A EXECUÇÃO DOS TESTES	2,94%	14,71%	41,18%	29,41%	11,76%	100%
MÉTODOS PROPOSTOS PARA A SELEÇÃO DE ITENS	2,94%	32,35%	29,41%	26,47%	8,82%	100%
TIPO DE DOCUMENTAÇÃO DO TRABALHO EXECUTADO	0,00%	14,71%	52,94%	23,53%	8,82%	100%
PROCEDIMENTOS DE REVISÃO E DE RELATO	2,94%	14,71%	38,24%	29,41%	14,71%	100%

Quadro 11 - Análise percentual da importância atribuída aos fatores

Fonte: Elaboração própria

No seguimento da nossa análise, procurámos estudar os dois fatores com frequência média mais alta, aplicando o teste de *Qui-quadrado* objetivando assim, apurar se existem diferenças na importância atribuída pelos auditores externos à “oportunidade e extensão do trabalho” e aos “procedimentos de revisão e de relato”. Assim, à medida que a importância dos “procedimentos de revisão e de relato” diminui, a importância da

“oportunidades e extensão do trabalho” tende a aumentar, tal como o quadro 12 apresenta:

		OPORTUNIDADE E EXTENSÃO DO TRABALHO				TOTAL
		POUCO IMPORTANTE	IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	
PROCEDIMENTOS DE REVISÃO E DE RELATO	SEM INTERESSE	0	0	0	1	1
	POUCO IMPORTANTE	3	2	0	0	5
	IMPORTANTE	2	4	5	2	13
	MUITO IMPORTANTE	0	3	6	1	10
	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	0	0	3	2	5
TOTAL		5	9	14	6	34

Quadro 12 - Frequência absolutas das variáveis procedimentos de revisão e de relato e oportunidade e extensão do trabalho

Fonte: SPSS 20.0

Para a análise que se pretende efetivar, teremos como hipóteses do teste:

H_0 : não existe relação estatisticamente significativa entre as ordenações da importância dos “procedimentos de revisão e de relato” e as ordenações da importância atribuída à “oportunidade e extensão do trabalho”.

H_1 : existe relação estatisticamente significativa entre as ordenações da importância dos “procedimentos de revisão e de relato” e as ordenações da importância atribuída à “oportunidade e extensão do trabalho”.

Com base no quadro 13, existem evidências estatísticas para corroborar que existe relação estatisticamente significativa entre as ordenações da importância dos “procedimentos de revisão e de relato” e as ordenações da importância atribuída à “oportunidade e extensão do trabalho” ($\chi^2(12)=21,699; p=0,041$) assim, tendo em conta estas evidências, dever-se-á rejeitar a hipótese H_0 e aceitar H_1 .

	PROCEDIMENTOS - OPORTUNIDADE
QUI-QUADRADO	21,699 (df=12)
P	0,041

Quadro 13 - Resultados obtidos com a realização do teste *Qui-quadrado***Fonte:** SPSS 20.0

A interpretação anterior é acompanhada pela figura 7 que a seguir se apresenta, estendendo-se do percentil 25 ao 75, sendo possível visualizar que em ambas as matérias o extremo superior é “extremamente importante” (5). Relativamente ao extremo inferior, é pertinente fazer o paralelismo entre a figura 7 e o quadro 10, uma vez que, o quadro em apreço revela um mínimo de 1 “sem interesse” em relação aos “procedimentos de revisão e de relato” e a figura apresenta o extremo inferior de 2 “pouco importante” isto porque, temos um caso isolado (caso 31), ou seja, trata-se de um caso que se diferencia muito da distribuição central dos dados por estar fora da distribuição principal. Daqui se infere que, apenas um inquirido considera que esta matéria não tem interesse na coordenação antecipada do seu trabalho com os auditores internos.

Por fim, e tendo em conta que existe relação estatisticamente significativa entre os dois fatores em análise, poderemos afirmar, com base na mediana ou percentil 50, que os auditores externos consideram que o fator “oportunidade e extensão do trabalho” é mais importante do que os “procedimentos de revisão e de relato” aquando da coordenação antecipada do seu trabalho com o dos auditores internos assim, a figura 7 esquematiza a análise efetuada.

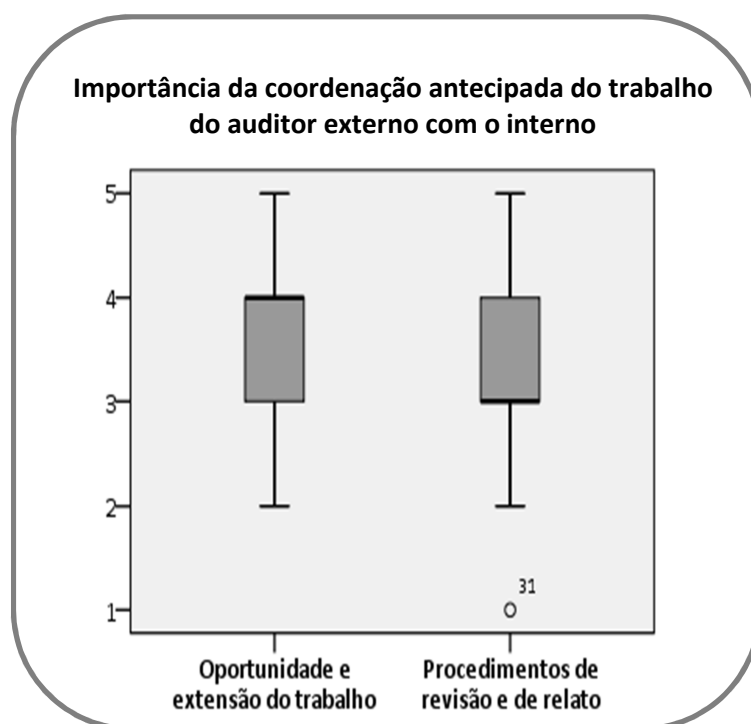


Figura 7 - Distribuição da importância dos fatores oportunidade e extensão do trabalho e procedimentos de revisão e de relato

Fonte: SPSS 20.0

Por fim, e tendo em conta a questão que pretendemos dar resposta, Questão 2: Qual a principal matéria que o auditor externo considera importante acordar antecipadamente com os auditores internos?, os inquiridos revelaram que consideram importante a coordenação antecipada da oportunidade e extensão do trabalho. Este resultado confirma o referido na ISA 610 (2009) no que se refere à utilidade do auditor externo acordar antecipadamente algumas matérias com os auditores internos. Reitere-se que a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria executados sobre o trabalho específico dos auditores internos dependerá da avaliação pelo auditor externo do risco de distorção material, da sua apreciação da função de auditoria interna e da análise do trabalho específico dos auditores internos.

5.1.1.3. QUAL O FATOR QUE EXERCE MAIOR INFLUÊNCIA NA CONFIANÇA DEPOSITADA PELO AUDITOR EXTERNO NA AUDITORIA INTERNA?

Tendo em conta a análise que pretendemos efetivar, os quadros 14 e 15, revelam que a “competência técnica” apresenta a frequência média mais alta (média=4,32; desvio padrão=0,684) quando comparada com os restantes fatores: “desempenho do trabalho” (média=4,03; desvio padrão=0,627), “zelo profissional” (média=4,00; desvio padrão=0,778) e “objetividade” (média=3,94; desvio padrão=0,851).

Posto isto, iremos focar a nossa análise nos dois fatores que apresentaram as médias mais elevadas sendo que, ao nível da moda, o quadro 14 revela que a “competência técnica” é considerada pelos auditores externos “muito importante” (4). No entanto, existe uma tendência para “extremamente importante” (5), uma vez que, os resultados do quadro 15 conferem o mesmo valor percentual (44,12%) para estes níveis de importância. Relativamente ao “desempenho do trabalho”, a moda apresenta um nível de “muito importante” (4), evidenciando o quadro 15, que a maior parte das respostas dos auditores externos (61,76%) refletiu que este fator contribui bastante para a confiança que depositam da auditoria interna. Em ambos os fatores, nenhum auditor considerou que pudessem ser “sem interesse” (1) ou “pouco importante” (2), tal como refletem os quadros em análise (mínimo=3).

	n	MÉDIA	MODA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO	PERCENTIS		
							25	50	75
COMPETÊNCIA TÉCNICA	34	4,32	4 ^a	0,684	3	5	4	4	5
DESEMPENHO DO TRABALHO	34	4,03	4	0,627	3	5	4	4	4
ZELO PROFISSIONAL	34	4,00	4	0,778	2	5	3,75	4	5
OBJETIVIDADE	34	3,94	4	0,851	2	5	3	4	5

Quadro 14 - Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores

Fonte: SPSS 20.0

a. Existem várias modas – o menor valor foi apresentado

	SEM INTERESSE	POUCO IMPORTANTE	IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	TOTAL
OBJETIVIDADE	0,00%	5,88%	20,59%	47,06%	26,47%	100,00%
COMPETÊNCIA TÉCNICA	0,00%	0,00%	11,76%	44,12%	44,12%	100,00%
ZELO PROFISSIONAL	0,00%	2,94%	20,59%	50,00%	26,47%	100,00%
DESEMPENHO DO TRABALHO	0,00%	0,00%	17,65%	61,76%	20,59%	100,00%

Quadro 15 - Análise percentual da importância atribuída aos fatores

Fonte: Elaboração própria

Revela-se primordial, perceber qual dos dois fatores, “competência técnica” e “desempenho do trabalho”, terá maior influência na confiança depositada pelos auditores externos na auditoria interna assim, o quadro 16 evidencia as frequências absolutas entre os dois fatores em análise.

A “competência técnica” assume especial importância para os auditores externos revelando-se “muito importante” e “extremamente importante” relativamente ao “desempenho do trabalho”.

		COMPETÊNCIA TÉCNICA			TOTAL
		IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	
DESEMPENHO DO TRABALHO	IMPORTANTE	3	3	0	6
	MUITO IMPORTANTE	1	12	8	21
	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	0	0	7	7
TOTAL		4	15	15	34

Quadro 16 - Frequência absolutas das variáveis competência técnica e desempenho do trabalho

Fonte: SPSS 20.0

Posto isto, aplicámos o teste *Qui-quadrado* tendo as seguintes hipóteses do teste:

H_0 : não existem diferenças entre a “competência técnica” e o “desempenho do trabalho”.

H_1 : existem diferenças entre a “competência técnica” e o “desempenho do trabalho”.

O quadro 17, desde já, infere que existem diferenças entre a “competência técnica” e o “desempenho do trabalho” assim, dever-se-á refutar H_0 ($\chi^2(4)=20,872;p=0,000$).

	DESEMPENHO TRABALHO – COMPETÊNCIA TÉCNICA
QUI-QUADRADO	20,872 (df=4)
P	0,000

Quadro 17 - Resultados obtidos com a realização do teste *Qui-quadrado*

Fonte: SPSS 20.0

Note-se que, poderemos afirmar que a importância da “competência técnica” é superior ao “desempenho do trabalho” no que tange à confiança depositada na auditoria interna por partes dos auditores externos. Salienta-se que a figura 8 sugere, no que diz respeito ao “desempenho do trabalho”, que existem respostas que se distanciam claramente do limite, estes casos em análise são comumente designados de *outliers severos*.



Figura 8 - Distribuição da importância dos fatores competência técnica e desempenho do trabalho

Fonte: SPSS 20.0

Em face do exposto, torna-se interessante fazer o paralelismo do nosso estudo com os estudos referidos no capítulo três, uma vez que, foi analisado a forma como os auditores externos ponderam e combinam os fatores para determinar a confiança depositada na função da auditoria interna. No entanto, ressalva-se que apenas será feita a comparação de três fatores (“objetividade”, “competência técnica” e “desempenho do trabalho”), isto porque foram estes os mais destacados por parte de muitos autores referenciados no capítulo referido.

Com base na figura 9, poderemos afirmar que o “desempenho do trabalho” assume grande importância (62%) no que diz respeito à confiança depositada pelo auditor externo na auditoria interna o que vai de encontro ao que a literatura aponta, nomeadamente os estudos realizados por Brown (1983), Schneider (1984) e Margheim (1986).

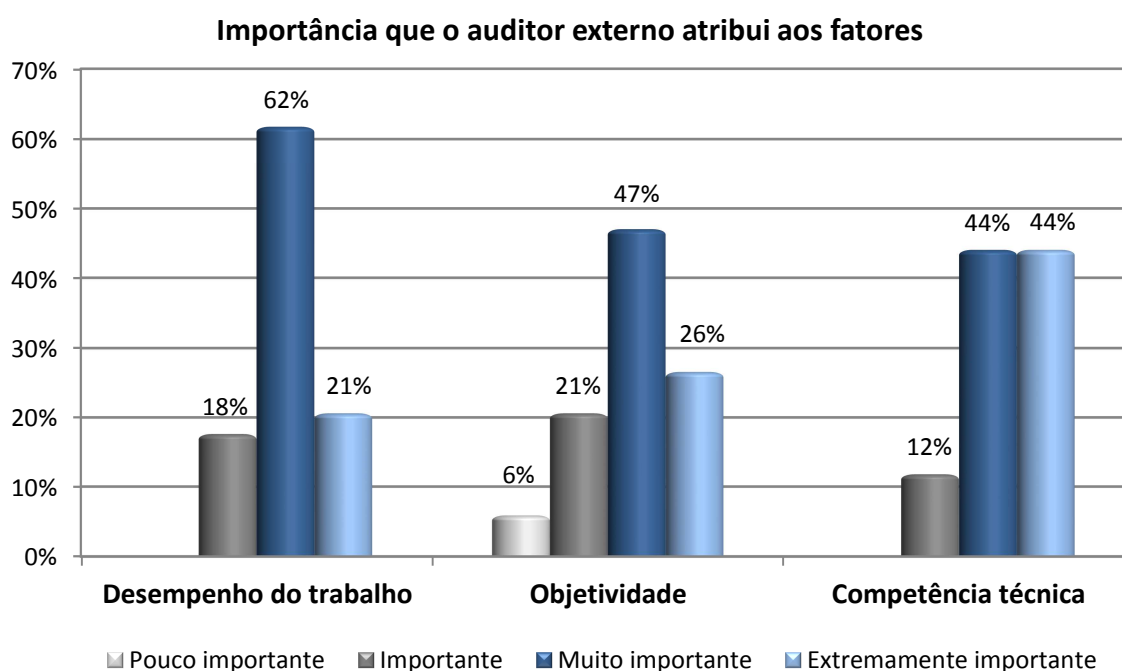


Figura 9 – Importância que os fatores exercem na confiança depositada na auditoria interna por parte do auditor externo

Fonte: SPSS 20.0

Poderemos concluir que, em relação ao fator que exerce maior influência na confiança depositada pelo auditor externo na auditoria interna, que corresponde à terceira questão

que queremos responder, os inquiridos revelaram que valorizam o trabalho executado por auditores internos com a adequada competência técnica. Depreende-se que, se os auditores internos são membros de organismos profissionais relevantes, têm formação técnica e competência adequadas nessa qualidade e existem políticas estabelecidas para a contratação e formação dos auditores internos, poderemos concluir que os auditores externos depositam confiança na auditoria interna.

5.1.1.4. CONTRIBUIRÁ A AUDITORIA INTERNA PARA ALGUMA FASE DO TRABALHO DO AUDITOR EXTERNO?

Os resultados do quadro 18 revelam que o “levantamento do SCI” e o “planeamento” são as fases que apresentam frequência média mais elevada, por esta ordem (média=4,29;desvio padrão=0,906 e média=3,50;desvio padrão=0,896, respetivamente). Ressalva-se que o quadro 19 evidencia que estas foram as únicas fases que os auditores externos não responderam “sem interesse” (mínimo=2) tendo a maior parte dos auditores (52,94%) considerado que o “levantamento do SCI” é “extremamente importante” (5) em contraposição ao segundo fator com frequência média mais elevada em que 41,18% dos auditores externos consideram ser “muito importante” (4).

	n	MÉDIA	MODA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO	PERCENTIS		
							25	50	75
LEVANTAMENTO DO SCI	34	4,29	5	0,906	2	5	4	5	5
PLANEAMENTO	34	3,50	4	0,896	2	5	3	4	4
LEVANTAMENTO DO CONHECIMENTO DO NEGÓCIO	34	3,41	4	1,076	1	5	3	3,50	4
OBTENÇÃO DE PROVA	34	3,38	3 ^a	0,985	1	5	3	3	4
AValiação DA PROVA E EXPRESSÃO DE OPINIÃO	34	3,26	3 ^a	1,082	1	5	2,75	3	4

Quadro 18 - Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores

Fonte: SPSS 20.0

a. Existem várias modas – o menor valor foi apresentado

	SEM INTERESSE	POUCO IMPORTANTE	IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	TOTAL
LEVANTAMENTO DO CONHECIMENTO DO NEGÓCIO	5,88%	11,76%	32,35%	35,29%	14,71%	100%
LEVANTAMENTO DO SCI	0,00%	5,88%	11,76%	29,41%	52,94%	100%
PLANEAMENTO	0,00%	14,71%	32,35%	41,18%	11,76%	100%
OBTENÇÃO DE PROVA	2,94%	14,71%	35,29%	35,29%	11,76%	100%
AValiação DA PROVA E EXPRESSÃO DE OPINIÃO	5,88%	17,65%	32,35%	32,35%	11,76%	100%

Quadro 19 - Análise percentual da importância atribuída aos fatores

Fonte: Elaboração própria

Com base no quadro 20, verificamos que o “levantamento do SCI” assume uma relevância “extremamente importante” enquanto o “planeamento” tem uma importância mais reduzida sendo esta “muito importante” (n=9).

		LEVANTAMENTO DO SCI				TOTAL
		POUCO IMPORTANTE	IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	
PLANEAMENTO	POUCO IMPORTANTE	2	1	1	1	5
	IMPORTANTE	0	3	4	4	11
	MUITO IMPORTANTE	0	0	5	9	14
	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	0	0	0	4	4
TOTAL		2	4	10	18	34

Quadro 20 - Frequência absolutas das variáveis levantamento do SCI e planeamento

Fonte: SPSS 20.0

Tendo em conta a análise que se pretende desenvolver, note-se que teremos as seguintes hipóteses do teste:

H_0 : não existem diferenças entre o “levantamento do SCI” e o “planeamento”.

H_1 : existem diferenças entre o “levantamento do SCI” e o “planeamento”.

Para um nível de significância de 0,05 existem evidências estatísticas para se afirmar, com base no quadro 21, que subsistem diferenças entre o “levantamento do SCI” e o “planeamento” ($\chi^2(9)=21,561; p=0,010$) assim, rejeita-se H_0 .

	PLANEAMENTO – LEVANTAMENTO DO SCI
QUI-QUADRADO	21,561 (df=9)
P	0,010

Quadro 21 - Resultados obtidos com a realização do teste *Qui-quadrado*

Fonte: SPSS 20.0

Esquematizando, a figura 10 revela que o extremo inferior do “levantamento do SCI” é “importante” (3) e do “planeamento” é “pouco importante” (2), tendo de mediana ou percentil 50 “extremamente importante” (5) e “muito importante” (4), respetivamente.

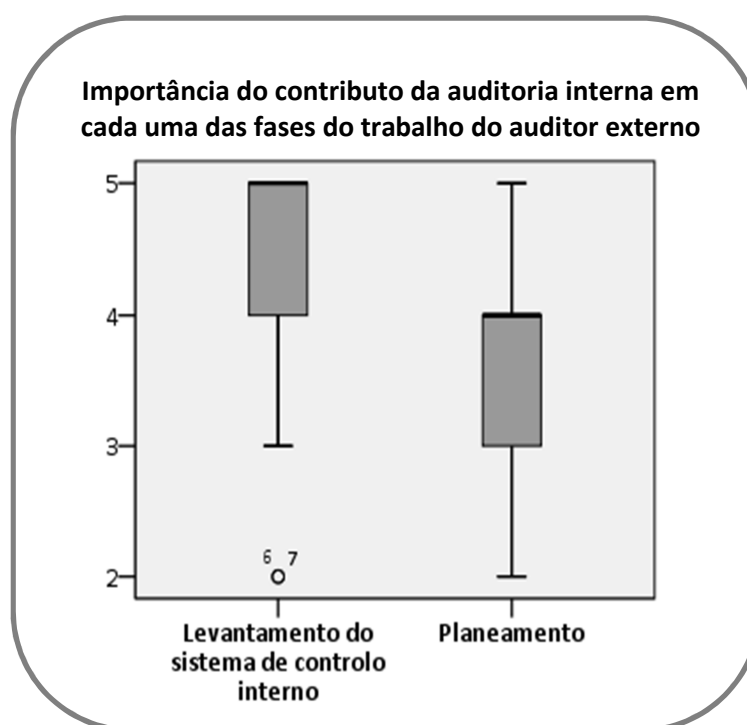


Figura 10 - Distribuição da importância dos fatores levantamento do SCI e planeamento

Fonte: SPSS 20.0

Por último, poderemos concluir, de uma forma simplista, que o CI vem dar maior fiabilidade à informação e credibilidade à entidade o que vai de encontro à opinião dos auditores externos, uma vez que, quando questionados se a auditoria interna contribuía

para alguma fase do seu trabalho, consideraram que a mesma é uma mais-valia no que concerne ao levantamento do SCI. Assim, responde-se afirmativamente à questão 4 (Contribuirá a auditoria interna para alguma fase do trabalho do auditor externo?) podendo-se indicar que a maior contribuição recai sobre a fase do levantamento do SCI.

5.1.2. COLABORAÇÃO ENTRE O AUDITOR INTERNO E O AUDITOR EXTERNO

No seguimento do que temos vindo a estudar, ao auditor externo foi solicitado que avaliasse determinados fatores visando responder à questão principal de investigação: os auditores externos terão em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos?

Assim, propusemo-nos verificar o grau de concordância ou não do auditor externo face a determinadas afirmações (escala de tipo *Likert* com 5 pontos). Deste modo, o teste aos coeficientes de correlação linear de *Pearson* irá ajudar-nos a perceber se existe ou não relação entre as afirmações em estudo, nomeadamente:

- O auditor externo tem em consideração o trabalho desenvolvido pelo auditor interno (A);
- O trabalho desenvolvido pelo auditor interno é importante no trabalho realizado pelo auditor externo (B);
- A informação produzida pelo auditor interno aumenta a qualidade de informação prestada pelo auditor externo (C);
- A cooperação entre os auditores (internos e externos) traduz-se em valor acrescentado para a entidade (D);
- Existe colaboração entre auditores externos e auditores internos (E);
- O grau de independência do auditor interno influencia o planeamento do auditor externo (F);
- Quanto maior for a colaboração entre o auditor interno e o auditor externo, menor será o risco de fraude (G);
- Um planeamento adequado é importante para aumentar a colaboração entre os auditores (internos e externos) (H);

- As empresas com atividade significativa de auditoria interna têm tendência a baixar os honorários dos auditores externos (I);
- A existência de normativos éticos e profissionais é importante para que a função dos auditores internos e externos seja avaliada continuamente (J).

Neste sentido, pretendemos verificar se existe ligação entre as afirmações mencionadas anteriormente, com o objetivo de avaliar se existe relação entre a auditoria externa e a auditoria interna. Sublinhamos que esta avaliação foi efetuada numa escala de concordância de cinco pontos, de 1 (discordo) a 5 (concordo) aplicando-se o teste ao coeficiente de correlação linear de *Pearson* assim, as medidas de associação variam entre -1 (associação negativa perfeita) e 1 (associação positiva perfeita) e o valor 0 indica a inexistência de relação linear entre as variáveis. Neste seguimento, existindo dez variáveis passíveis de tratamento, foram efetuados vários testes à significância dos respetivos coeficientes de correlação entre cada par de variáveis tendo concluído que a afirmação A é a mais pertinente para avaliação. Assim sendo, poderemos verificar, através da figura 11, que a maior parte dos auditores externos têm em consideração o trabalho desenvolvido pelos auditores internos, uma vez que, 55,88% dos inquiridos concordam com a afirmação. Neste seguimento, considera-se importante salientar que não houve nenhum auditor externo que tenha respondido “discordo” (1) ou “discordo parcialmente” (2).

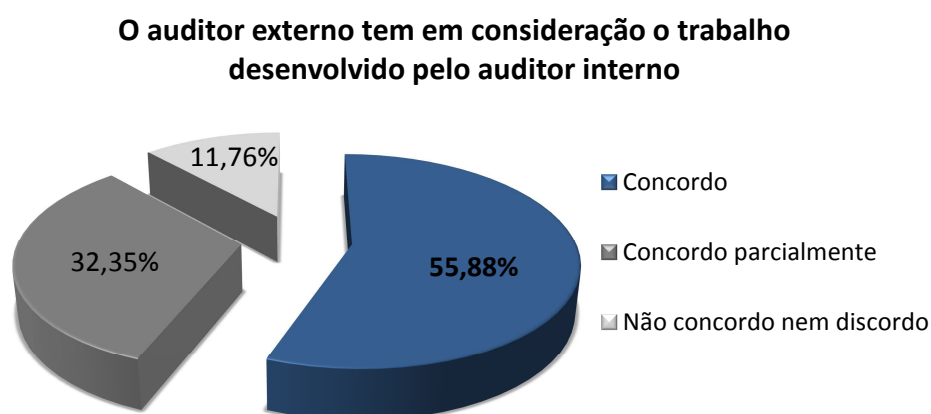


Figura 11 - Grau de concordância com a afirmação A
Fonte: SPSS 20.0

Deste modo, iremos optar pelos resultados com um nível de significância de 0,001 ou seja, a realização do teste e respetiva análise só será pertinente se o nível for igual ou superior a 0,001 pelo que, para cada um dos testes as hipóteses são as seguintes:

H_0 : o coeficiente de correlação de *Pearson* é igual a zero, ou seja, não existe relação linear entre o par de itens em análise.

H_1 : o coeficiente de correlação de *Pearson* é diferente de zero, ou seja, existe relação linear entre o par de itens em análise.

Tendo em conta a análise que pretendemos desenvolver, o quadro 22 apresenta a matriz de correlações entre a afirmação A e as restantes afirmações em estudo sendo que, poderá ser visualizado no anexo B as restantes correlações – quadro B 19. Para tal, deveremos aceitar a hipótese H_0 se $\rho > \alpha = 0,001$ e rejeitar a hipótese H_0 (assumindo como verdadeira a premissa de H_1) se $\rho \leq \alpha = 0,001$. De facto, existem evidências estatísticas para afirmar, ao analisarmos os dados obtidos, que se rejeita H_0 , isto é, de que não há correlação entre as afirmações em estudo, uma vez que, o valor da significância da correlação ρ é menor que 0,001, concluindo-se assim, em favor da hipótese alternativa de que há correlação entre as variáveis em estudo.

		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
A	Coeficiente de correlação	1	,868**	,549**	,449**	,368*	,150	,556**	,371*	,112	,358*
	ρ		,000	,001	,009	,035	,396	,001	,031	,530	,038
	n	34	34	34	33	33	34	33	34	34	34

Quadro 22 - Coeficientes de correlação linear de *Pearson* entre a afirmação A e restantes afirmações

Fonte: SPSS 20.0

**. Correlação significativa ao nível 0.01 (2-tailed).

*. Correlação significativa ao nível 0.05 (2-tailed).

Perante os resultados do quadro acima, concluímos que existe evidência estatística que confirma que o trabalho desenvolvido pelo auditor interno é importante no trabalho realizado pelo auditor externo ($r=0,868$; $p=0,000$), bem como a informação produzida pelo auditor interno aumenta a qualidade de informação prestada pelo auditor externo ($r=0,549$; $p=0,001$). Por último, verificamos que quanto maior for a colaboração entre o auditor interno e o auditor externo, menor será o risco de fraude ($r=0,556$; $p=0,001$).

Complementarmente ao que foi mencionado anteriormente, o quadro 23, reflete que a afirmação I apresenta a frequência média mais reduzida (média=3,15; desvio padrão=1,077) quando comparada com as restantes afirmações.

	N		MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MODA	MÍNIMO	MÁXIMO	PERCENTIS		
	VÁLIDO	NÃO RESPOSTAS						25	50	75
A	34	0	4,44	0,705	5	3	5	4	5	5
B	34	0	4,18	1,058	5	1	5	4	4	5
C	34	0	3,62	1,155	3 ^a	1	5	3	4	5
D	33	1	4,48	0,755	5	3	5	4	5	5
E	33	1	3,55	1,003	4	2	5	3	4	4
F	34	0	3,65	1,228	4	1	5	3	4	5
G	33	1	3,82	1,074	5	1	5	3	4	5
H	34	0	4,00	1,044	5	1	5	3	4	5
I	34	0	3,15	1,077	3	1	5	3	3	4
J	34	0	4,41	0,821	5	2	5	4	5	5

Quadro 23 - Estatística descritiva de cada uma das afirmações

Fonte: SPSS 20.0

a. Existem várias modas – o menor valor foi apresentado.

Tendo em conta a análise anterior, as afirmações B, C e G são merecedoras de maior importância da nossa parte. Desta forma, a figura 12, está em concordância com o quadro anterior no que diz respeito à afirmação B, sendo que poderemos constatar que dezassete dos inquiridos concordam que o trabalho desenvolvido pelo auditor interno é importante no seu trabalho (moda=5; desvio padrão=1,058) e apenas um inquirido no total da amostra discorda com a afirmação (mínimo=1).

O trabalho desenvolvido pelo auditor interno é importante no trabalho realizado pelo auditor externo

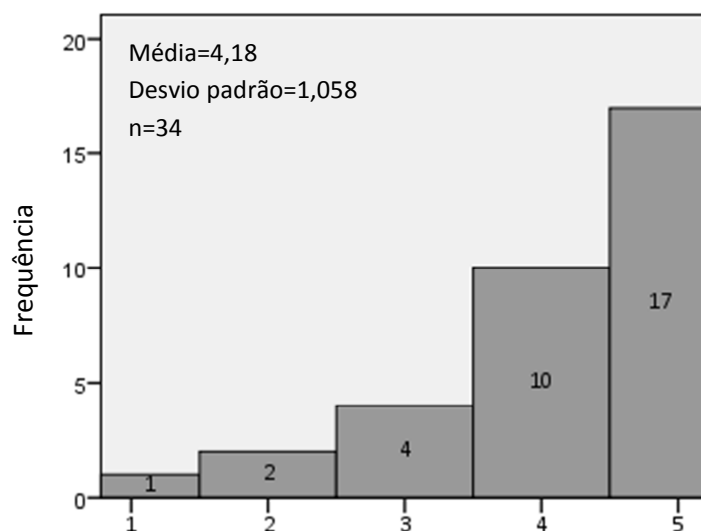


Figura 12 – Histograma da afirmação B

Fonte: SPSS 20.0

Prosseguindo o estudo, no que diz respeito à afirmação C do questionário, verificámos através da figura 13, que a mesma percentagem (29,41%) é conferida à resposta “não concordo nem discordo” (3) e “concordo parcialmente” (4) (moda=3, sendo o menor valor apresentado e desvio padrão=1,155).

A informação produzida pelo auditor interno aumenta a qualidade de informação prestada pelo auditor externo

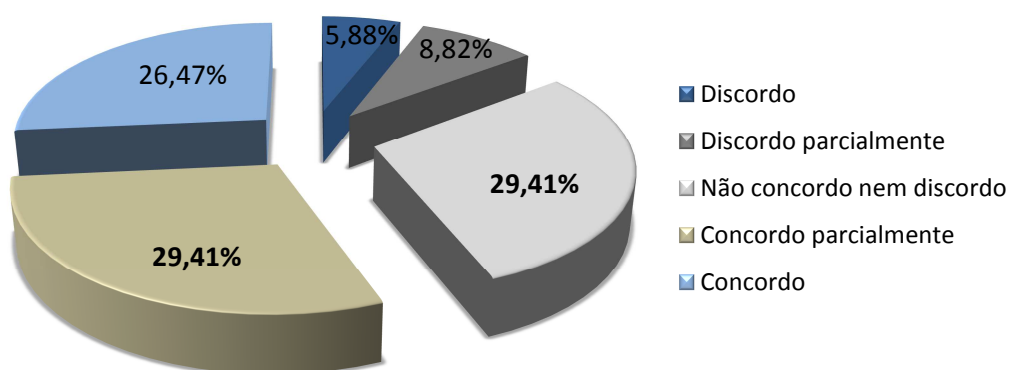


Figura 13 - Grau de concordância com a afirmação C

Fonte: SPSS 20.0

Por fim, relativamente à afirmação G, a figura 14 evidencia que 33% dos auditores externos concordam que quanto maior for a colaboração com os auditores internos, menor será o risco de fraude sendo que, esta figura poderá ser acompanhada com os dados refletidos no quadro 23 (média=3,82; moda=5 e desvio padrão=1,074).

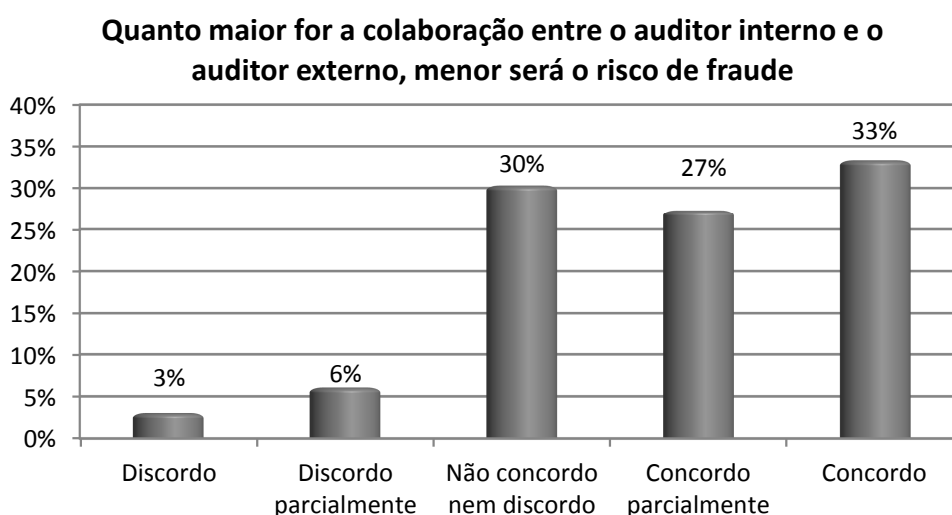


Figura 14 – Grau de concordância com a afirmação G

Fonte: SPSS 20.0

5.2. LIMITAÇÕES DO ESTUDO EMPÍRICO

Uma das grandes limitações deste estudo empírico prendeu-se com a reduzida amostra: trinta e quatro auditores externos o que, consequentemente, dificultou a generalização das nossas análises.

Por outro lado, o questionário enquanto técnica de pesquisa apresenta limitações nomeadamente, impede o auxílio ao inquirido quando este não entende corretamente as perguntas sendo que, a mesma pergunta poderá ter significado diferente para cada respondente, não oferece a garantia de que a maioria dos inquiridos o devolvam devidamente preenchido (o que poderá implicar uma diminuição significativa da representatividade da amostra) e, por fim, envolve um número relativamente pequeno de perguntas, uma vez que, questionários muito extensos apresentam alta probabilidade de não serem respondidos.

Deste modo, como já mencionámos anteriormente, esta investigação procurou dar a conhecer a opinião dos auditores externos quanto à relação existente com os auditores internos e ainda, a colaboração entre os mesmos sendo que, apesar das limitações aludidas, consideramos ter conseguido retirar conclusões que dada a aleatoriedade da amostra nos permitem encontrar algumas tendências.

CONCLUSÃO

A auditoria tem vindo a tornar-se um meio necessário para a eficácia numa perspetiva de gestão global numa entidade e, sem dúvida, que os auditores deverão apresentar uma excelente adaptação à evolução da própria entidade podendo assim, dar um forte contributo de apoio à gestão. Neste ponto de vista, o próprio conceito de auditoria tem vindo, ao longo dos últimos anos, a ser encarado de forma diferente. Assim, consideramos que os auditores externos têm vindo a desenvolver um esforço no sentido de cooperarem com os auditores internos sendo que, as responsabilidades da auditoria, cada vez mais, obrigam à aceitação de maiores obrigações profissionais, traduzidas numa maior independência no exercício da profissão.

Embora seja de fácil perceção que o campo de atuação dos auditores internos e externos é dissemelhante, este facto não deverá impossibilitar uma forte colaboração entre os mesmos o que, conseqüentemente, possibilitará uma adequada cobertura de auditoria e minimização da duplicação de esforços. Verificámos que apesar destas duas funções serem distintas, poderão identificar-se algumas relações complementares cuja aplicação de boas práticas poderá assegurar a toda a entidade a garantia de eficácia.

Nestes termos, consideramos que se deve elevar a eficiência de uma entidade organizacional através do incremento da participação da auditoria interna na auditoria externa, sem embargo que, existem limites na extensão sobre a qual os auditores externos devem utilizar o trabalho dos auditores internos.

Para comprovar o que foi dito anteriormente, procurámos inicialmente compreender a relação entre a auditoria externa e a auditoria interna e os fatores que poderiam influenciar esta mesma relação. Desta forma, pretendemos dar resposta à questão de investigação principal: “os auditores externos terão em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos?”. Para tal, entendemos pertinente perceber a postura dos auditores externos relativamente ao desempenho dos auditores internos, analisar a importância que a coordenação antecipada do trabalho dos mesmos poderá ter em algumas matérias bem como, a importância que alguns fatores exercem na confiança

depositada por parte dos auditores externos na auditoria interna e, por fim, analisar o contributo da auditoria interna em cada uma das fases do trabalho do auditor externo.

Através do estudo que nos propusemos desenvolver, conseguimos concluir que os auditores externos atribuem grande importância à experiência profissional e independência do auditor interno o que nos leva a afirmar que, na ótica do auditor externo, um bom profissional de auditoria interna deverá ser independente e detentor de uma forte experiência profissional. Revelando assim que, se o auditor interno for possuidor de uma elevada competência técnica, este facto originará uma maior confiança depositada por parte do auditor externo. Concluimos ainda que, a existência de pontos de colaboração entre os auditores é de extrema relevância sendo que, o auditor externo valoriza a existência de uma coordenação antecipada com o auditor interno no que diz respeito à oportunidade e extensão do trabalho. Deste modo, conseguimos perceber que o auditor externo considera igualmente importante o contributo do trabalho do auditor interno no que respeita ao levantamento do SCI.

Podemos assim dizer que, em nossa opinião, os auditores externos têm em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos subsistindo assim, uma relação positiva entre os mesmos.

Sem prejuízo de outras relevantes apreciações finais, uma última parece-nos a mais adequada – a de que as atividades dos auditores internos e externos complementam-se não sendo assim, substitutas uma da outra.

BIBLIOGRAFIA

- ABDEL-KHALIK, R., SNOWBALL, D. and WRAGGE, J. (1983), The effects of certain internal audit variables on the planning of external audit programs, *The Accounting Review*, 58, April, pp. 215-227.
- AL-HUMAID, A. (1995), Determination of the external audit fees in the Kingdom of Saudi Arabia: a field study of external auditor's perceptions of the factors that have an effect on the fees, *Majallat Al-Uloom Al-Idariyyah*, 7, pp. 53-97.
- ALMEIDA, Bruno José Machado de (2005), *Auditoria e Sociedade: Diferenças de Expectativas*, Publisher Team, Lisboa.
- ARENS, A. and LOEBBECKE, J. (1997), *Auditing an Integrated Approach*, 7th edition, Prentice Hall, New Jersey.
- ARENS, A.A., ELDER, R.J. and BEASLEY, M. S. (2002), *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, 9th edition, Prentice Hall, New Jersey.
- ATTIE, William (1992), *Auditoria interna*, 1^a edição, Editora Atlas S.A., São Paulo.
- ATTIE, William (1998), *Auditoria: conceitos e aplicações*, 3^a edição, Editora Atlas S.A., São Paulo.
- BARON, C.D., JOHNSON, D.A., SEARFOSS, D.G. and SMITH, C.H. (1977), Uncovering corporate irregularities: are we closing the expectation gap?, *Journal of Accountancy*, 144, pp. 243-250.
- BRINK, V.Z. and WITT, H. (1982), *Modern Internal Auditing: Appraising Operations and Controls*, 4th edition, John Wiley and Sons, New York.
- BROWN, P.R. (1983), Independent auditor judgment in the evaluation of the internal audit function, *Journal of Accounting Research*, 21 (2), pp. 444-455.
- CEOROC (2011), *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Diário da República, 2.^a série, n.º 198, de 14 de outubro de 2011.
- COSTA, Carlos Baptista da (2010), *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*, 9^a edição, Rei dos Livros, Lisboa.

- CSC, Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º262/86, de 2 de setembro, alterado pelo DL n.º 185/2009 de 12 de agosto, Diário da República, 1.ª Série, n.º 155, de 12 de agosto de 2009.
- DEIS, D.R. Jr. and GIROUX, G.A. (1996), The effect of auditor change on audit fees, audit hours and audit quality, *Journal of Accounting and Public Policy*, 15 (1), pp. 55-76.
- DEZOORT, F.T., HOUSTON, R.W., and PETERS, M.F. (2001), The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions, *Contemporary Accounting Research*, 18, pp. 257-281.
- EDGE, W.R. and FARLEY, A.A. (1991), External auditor evaluation of the internal audit function, *Accounting and Finance*, pp. 69-83.
- ELITZUR, Ramy and FALK, Haim (1996), Planned Audit Quality, *Journal of Accounting and Public Policy*, 15, pp. 247-269.
- ENGLE, T.J. (1999), Managing external auditor relationship, *The Internal Auditor*, August, pp. 65-69.
- EOROC (2008), Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei 487/99, alterado pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, Diário da República, 1ª Série, n.º 226, de 20 de novembro de 2008.
- EZZAMEL, M., GWILLIAM, D. and HOLLAND, K. (1996), Some evidence from publicly quoted UK companies on the relationship between the pricing of audit and non-audit services, *Accounting and Business Research*, 27 (2), pp. 3-16.
- FELIX, W.L., GRAMLING, A.A. and MALETTA, M.J. (1998), Coordinating total audit coverage: The relationship between internal and external auditors, *Institute of Internal Auditors Research Foundation*, Altamonte Springs.
- FELIX, W.L., GRAMLING, A.A. and MALETTA, M.J. (2001), The Contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution, *Journal of Accounting Research*, 39 (3), pp. 513-525.

- FELIX, W.L., GRAMLING, A.A. and MALETTA, M.J. (2005), The influence of nonaudit service revenues and client pressure on external auditors' decisions to rely on internal audit, *Contemporary Accounting Research*, 22, pp. 31-53.
- FRANCIS, J.R. (2004), What do we know about audit quality?, *The British Accounting Review*, 36, pp. 345–368.
- GLOVER, S.M., PRAWITT D.F., and WOOD, D.A. (2008), Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision, *Contemporary Accounting Research*, 25, pp. 193-213.
- GRAMLING, A. (1999), External auditors' reliance on work performed by internal auditors: the influence of fee pressure on this reliance decision, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 8, pp. 117-135.
- GRAMLING, A., MALETTA, M., SCHNEIDER, A. and CHURCH, B. (2004), The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research, *Journal of Accounting Literature*, 23, pp. 194-244.
- GRANT, C.T., PARK, N. and WHEELER, S.W. (2009), Non audit, external audit, and internal audit services in a post-SOX world, *Internal Auditing*, 24 (1), pp. 28-35.
- HARON H., CHAMBERS, A., RAMSI, R. and ISMAIL, I. (2004), The reliance of external auditors on internal auditors, *Managerial Auditing Journal*, 19 (9), pp. 1148-1159.
- HOLT, Travis, WAMPLER, Bruce and O'REGAN, David (2012), Audit Collaboration, *The Internal Auditor*, June, pp. 19-21.
- ISA 200 (2009), International Standards on Auditing, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, Manual do Revisor Oficial de Contas, v1.00.04, edição de digilex.
- ISA 315 (2009), International Standards on Auditing, *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, Manual do Revisor Oficial de Contas, v1.00.04, edição de digilex.

- ISA 610 (2009), International Standards on Auditing, Usar o trabalho de auditores internos, Manual do Revisor Oficial de Contas, v1.00.04, edição de digilex.
- JENSEN, K.L. and PAYNE J.L. (2005), Audit Procurement: Managing Audit Quality and Audit Fees in Response to Agency Costs, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24 (2), pp. 27-48.
- KRISHNAMOORTHY, G. (2002), A Multistage Approach to External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21 (1), pp. 95-121.
- LGT, Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL n.º 398/98 de 17 de dezembro, alterada pela Lei nº 55-A/2012.
- MALETTA, M. (1993), An examination of auditors' decision to use internal auditors as assistants: the effect of inherent risk, *Contemporary Accounting Research*, 9 (2), pp. 508-525.
- MALETTA, M. and KIDA, T. (1993), The Effect of Risk Factors on Auditors' Configural Information Processing, *The Accounting Review*, July, pp. 681–691.
- MARÇAL, Nelson e MARQUES, Fernando Luís (2011), Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público, 1ª edição, Edições Sílabo, Lda., Lisboa.
- MARGHEIM, L.L. (1986), Further evidence on external auditors' reliance on internal auditors, *Journal of Accounting Research*, pp. 194-205.
- MARQUES, Madeira (1997), Auditoria e gestão, 1ª edição, Editorial Presença, Lisboa.
- MARTINS, Isabel e MORAIS, Georgina (2003), Auditoria Interna – Função e Processo, 2ª edição atualizada, Áreas Editora, Lisboa.
- MERCIER, S. (2003), A Ética nas Empresas, Edições Afrontamento, Porto.
- MESSIER, W.F. Jr. and SCHNEIDER, A. (1988), A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function, *Contemporary Accounting Research*, 4 (2), pp. 337-353.

- MIHRET, Dessalegn Getie (2011), Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective, *International Business Research*, 4 (2), April, pp. 67-79.
- MOIZER, P. (1992), State-of-the-art in audit market research, *European Accounting Review*, 1 (2), pp. 333-48.
- MOIZER, P. (1997), Auditor reputation: the international empirical evidence, *International Journal of Auditing*, 1 (1), pp. 61-74.
- MOORE, W.G. and HODGSON, D. (1993), The joint audit approach, *The Internal Auditor*, August, p. 14.
- MORRILL, Cameron and MORRIL Janet (2003), Internal auditors and the external audit: a transaction cost perspective, *Managerial Auditing Journal*, pp. 490-504.
- PEACOCK, E. and PELFREY, S. (1989), How internal auditors view the external audit?, *The Internal Auditor*, June, 46, pp. 48-54.
- PINHEIRO, Joaquim Leite (2010), Auditoria interna – Auditoria Operacional – Manual Prático para Auditores Internos, 2ª edição, Rei dos Livros, Lisboa.
- PRÁTICA PROFISSIONAL RECOMENDADA n.º 2050-1 (2009), The Institute of Internal Auditors, Enquadramento internacional de práticas profissionais de auditoria interna, edição do Instituto Português de Auditoria Interna.
- REINSTEIN, A., LANDER, G.H. and GAVIN, T.A. (1994), The External Auditor's Consideration of the Internal Audit Function, *Managerial Auditing Journal*, 9 (7), pp. 29-36.
- RENARD J. (2002), Teoria si practica auditului intern, Editia a IV-a, Ministerul Finantelor Publice, Bucuresti.
- SCHNEIDER, A. (1984), Modeling external auditors' evaluations of internal auditing, *Journal of Accounting Research*, 22 (2), pp. 657-678.
- SCHNEIDER, A. (1985), The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function, *Journal of Accounting Research*, pp. 911-19.

- SCHNEIDER, A. (2009), The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13 (4), pp. 41-53.
- SINGH, H. and NEWBY, R. (2010), Internal audit and audit fees: further evidence, *Managerial Auditing Journal*, 25 (4), pp. 309-327.
- STEWART, J. and KENT, P. (2006), Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit, *Accounting and Finance*, 46 (3), pp. 387-404.
- TABORDA, Daniel Martins Geraldo (2006), *Auditoria – Revisão Legal das Contas e outras funções do Revisor Oficial de Contas*, 1ª edição, Edições Sílabo, Lda., Lisboa.
- The Institute of Internal Auditors – Definition of internal auditing, consultado em 13 de junho de 2012: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>.
- TIESSEN, P. and COLSON, R.H. (1990), External auditor reliance on internal audit, *Internal Auditing*, 5 (3), pp. 10-22.
- WALLACE, W.A. (1984), *A Time Series Analysis of the Effect of Internal Audit Activities on External Audit Fees*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Spring.
- WARD, D.D. and ROBINSON, J.C. (1980), Reliance on internal auditors, *Journal of Accountancy*, October, pp. 62-73.
- WINDMOLLER, R. (2000), The Auditor Market and Auditor Independence, *The European Accounting Review*, pp. 639-642.

ANEXO A

QUESTIONÁRIO

O presente questionário realiza-se no âmbito de uma dissertação do Mestrado em Contabilidade do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (ISCA-UA) tendo como propósito verificar, na ótica do auditor externo, o possível impacto que a existência de auditoria interna na empresa pode ter no trabalho desenvolvido pelo auditor externo.

É garantida a confidencialidade da informação fornecida, que irá ser utilizada exclusivamente, para a investigação académica que se pretende realizar no âmbito da referida dissertação. A sua colaboração é fundamental para a realização do estudo que se pretende desenvolver, na certeza de que os resultados a obter poderão contribuir para a melhoria da prática de auditoria.

1 - PERFIL DO INQUIRIDO

1. Sexo

- ☐ Feminino
- ☐ Masculino

2. Idade

- ☐ 25-35 ☐ 36-45
- ☐ 46-55 ☐ +55

3. Habilitações académicas

- ☐ Bacharelato
- ☐ Licenciatura
- ☐ Pós-graduação
- ☐ Mestrado
- ☐ Doutoramento
- ☐ Outras: _____

4. Área de formação

- ☐ Auditoria
- ☐ Contabilidade
- ☐ Gestão
- ☐ Economia
- ☐ Outra: _____

5. Exerce a sua atividade de revisor

- ☐ A título individual
- ☐ Como sócio de uma SROC
- ☐ Sob contrato de prestação de serviço como ROC ou SROC

6. Há quantos anos exerce a profissão?

- ☐ 1-5
- ☐ 6-10
- ☐ 11-15
- ☐ 16-20
- ☐ +20

7. Ao longo do exercício da sua profissão, qual o número de empresas clientes que dispunham ou dispõem da atividade de auditoria interna?

- ☐ 0
- ☐ 1-5
- ☐ 6-10
- ☐ +10

2 - RELAÇÃO ENTRE A AUDITORIA EXTERNA E A AUDITORIA INTERNA

Utilizando a seguinte escala, exprima a sua opinião sobre cada um dos aspetos abaixo indicados.

1	2	3	4	5
Sem interesse	Pouco importante	Importante	Muito importante	Extremamente importante

		1	2	3	4	5
1.	Indique a importância que atribui a cada um dos seguintes fatores na avaliação do desempenho dos auditores internos:					
	1.1. Experiência profissional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	1.2. Independência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	1.3. Relações de trabalho entre auditores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	1.4. Capacidade de antecipar respostas às necessidades da entidade auditada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2.	Assinale a importância da coordenação antecipada do seu trabalho com os auditores internos nas seguintes matérias:					
	2.1. Oportunidade e extensão do trabalho	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	2.2. Materialidade para a execução dos testes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	2.3. Métodos propostos para a seleção de itens	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	2.4. Tipo de documentação do trabalho executado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	2.5. Procedimentos de revisão e de relato	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3.	Refira a importância que os seguintes fatores exercem na confiança que deposita na auditoria interna:					
	3.1. Objetividade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	3.2. Competência técnica	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	3.3. Zelo profissional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	3.4. Desempenho do trabalho	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4.	Indique a importância do contributo da auditoria interna em cada uma das seguintes fases do seu trabalho:					
	4.1. Levantamento do conhecimento do negócio	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	4.2. Levantamento do sistema de controlo interno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	4.3. Planeamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	4.4. Obtenção de prova	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	4.5. Avaliação da prova e expressão de opinião	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

3 - COLABORAÇÃO ENTRE O AUDITOR INTERNO E O AUDITOR EXTERNO

Utilizando a escala reproduzida abaixo, agradecemos que exprime a sua opinião sobre cada uma das afirmações constantes do quadro.

1	2	3	4	5
Discordo	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo

	1	2	3	4	5
A. O auditor externo tem em consideração o trabalho desenvolvido pelo auditor interno.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
B. O trabalho desenvolvido pelo auditor interno é importante no trabalho realizado pelo auditor externo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
C. A informação produzida pelo auditor interno aumenta a qualidade de informação prestada pelo auditor externo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
D. A cooperação entre os auditores (internos e externos) traduz-se em valor acrescentado para a entidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
E. Existe colaboração entre auditores externos e auditores internos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
F. O grau de independência do auditor interno influencia o planeamento do auditor externo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
G. Quanto maior for a colaboração entre o auditor interno e o auditor externo, menor será o risco de fraude.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
H. Um planeamento adequado é importante para aumentar a colaboração entre os auditores (internos e externos).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
I. As empresas com atividade significativa de auditoria interna têm tendência a baixar os honorários dos auditores externos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
J. A existência de normativos éticos e profissionais é importante para que a função dos auditores internos e externos seja avaliada continuamente.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

AGRADECEMOS A SUA COLABORAÇÃO!

ANEXO B**QUADROS OBTIDOS COM A UTILIZAÇÃO DO PROGRAMA SPSS****B.1. RELAÇÃO ENTRE A AUDITORIA EXTERNA E A AUDITORIA INTERNA**

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL	Importante	5	14,7	14,7	14,7
	Muito importante	18	52,9	52,9	67,6
	Extremamente importante	11	32,4	32,4	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 1 – Frequência relativa ao fator experiência profissional**Fonte:** SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
INDEPENDÊNCIA	Sem interesse	1	2,9	2,9	2,9
	Pouco importante	2	5,9	5,9	8,8
	Importante	10	29,4	29,4	38,2
	Muito importante	9	26,5	26,5	64,7
	Extremamente importante	12	35,3	35,3	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 2 – Frequência relativa ao fator independência**Fonte:** SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
RELAÇÕES DE TRABALHO ENTRE AUDITORES	Pouco importante	2	5,9	5,9	5,9
	Importante	14	41,2	41,2	47,1
	Muito importante	14	41,2	41,2	88,2
	Extremamente importante	4	11,8	11,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 3 - Frequência relativa ao fator relações de trabalho entre auditores

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
CAPACIDADE DE ANTECIPAR RESPOSTAS ÀS NECESSIDADES DA ENTIDADE AUDITADA	Pouco importante	4	11,8	11,8	11,8
	Importante	9	26,5	26,5	38,2
	Muito importante	16	47,1	47,1	85,3
	Extremamente importante	5	14,7	14,7	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 4 - Frequência relativa ao fator capacidade de antecipar respostas às necessidades da entidade auditada

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
OPORTUNIDADE E EXTENSÃO DO TRABALHO	Pouco importante	5	14,7	14,7	14,7
	Importante	9	26,5	26,5	41,2
	Muito importante	14	41,2	41,2	82,4
	Extremamente importante	6	17,6	17,6	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 5 - Frequência relativa ao fator oportunidade e extensão do trabalho

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
MATERIALIDADE PARA A EXECUÇÃO DOS TESTES	Sem interesse	1	2,9	2,9	2,9
	Pouco importante	5	14,7	14,7	17,6
	Importante	14	41,2	41,2	58,8
	Muito importante	10	29,4	29,4	88,2
	Extremamente importante	4	11,8	11,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 6 - Frequência relativa ao fator materialidade para a execução dos testes

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
MÉTODOS PROPOSTOS PARA A SELEÇÃO DE ITENS	Sem interesse	1	2,9	2,9	2,9
	Pouco importante	11	32,4	32,4	35,3
	Importante	10	29,4	29,4	64,7
	Muito importante	9	26,5	26,5	91,2
	Extremamente importante	3	8,8	8,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 7 - Frequência relativa ao fator métodos propostos para a seleção de itens**Fonte:** SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
TIPO DE DOCUMENTAÇÃO DO TRABALHO EXECUTADO	Pouco importante	5	14,7	14,7	14,7
	Importante	18	52,9	52,9	67,6
	Muito importante	8	23,5	23,5	91,2
	Extremamente importante	3	8,8	8,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 8 - Frequência relativa ao fator tipo de documentação do trabalho executado**Fonte:** SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
PROCEDIMENTOS DE REVISÃO E DE RELATO	Sem interesse	1	2,9	2,9	2,9
	Pouco importante	5	14,7	14,7	17,6
	Importante	13	38,2	38,2	55,9
	Muito importante	10	29,4	29,4	85,3
	Extremamente importante	5	14,7	14,7	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 9 - Frequência relativa ao fator procedimentos de revisão e de relato

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
OBJETIVIDADE	Pouco importante	2	5,9	5,9	5,9
	Importante	7	20,6	20,6	26,5
	Muito importante	16	47,1	47,1	73,5
	Extremamente importante	9	26,5	26,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 10 - Frequência relativa ao fator objetividade

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
COMPETÊNCIA TÉCNICA	Importante	4	11,8	11,8	11,8
	Muito importante	15	44,1	44,1	55,9
	Extremamente importante	15	44,1	44,1	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 11 - Frequência relativa ao fator competência técnica

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
ZELO PROFISSIONAL	Pouco importante	1	2,9	2,9	2,9
	Importante	7	20,6	20,6	23,5
	Muito importante	17	50,0	50,0	73,5
	Extremamente importante	9	26,5	26,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 12 - Frequência relativa ao fator zelo profissional

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
DESEMPENHO DO TRABALHO	Importante	6	17,6	17,6	17,6
	Muito importante	21	61,8	61,8	79,4
	Extremamente importante	7	20,6	20,6	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 13 - Frequência relativa ao fator desempenho do trabalho

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
LEVANTAMENTO DO CONHECIMENTO DO NEGÓCIO	Sem interesse	2	5,9	5,9	5,9
	Pouco importante	4	11,8	11,8	17,6
	Importante	11	32,4	32,4	50,0
	Muito importante	12	35,3	35,3	85,3
	Extremamente importante	5	14,7	14,7	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 14 - Frequência relativa ao fator levantamento do conhecimento do negócio

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
LEVANTAMENTO DO SCI	Pouco importante	2	5,9	5,9	5,9
	Importante	4	11,8	11,8	17,6
	Muito importante	10	29,4	29,4	47,1
	Extremamente importante	18	52,9	52,9	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 15 - Frequência relativa ao fator levantamento do SCI

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
PLANEAMENTO	Pouco importante	5	14,7	14,7	14,7
	Importante	11	32,4	32,4	47,1
	Muito importante	14	41,2	41,2	88,2
	Extremamente importante	4	11,8	11,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 16 - Frequência relativa ao fator planeamento

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
OBTENÇÃO DE PROVA	Sem interesse	1	2,9	2,9	2,9
	Pouco importante	5	14,7	14,7	17,6
	Importante	12	35,3	35,3	52,9
	Muito importante	12	35,3	35,3	88,2
	Extremamente importante	4	11,8	11,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 17 - Frequência relativa ao fator obtenção de prova

Fonte: SPSS 20.0

		FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
AVALIAÇÃO DA PROVA E EXPRESSÃO DE OPINIÃO	Sem interesse	2	5,9	5,9	5,9
	Pouco importante	6	17,6	17,6	23,5
	Importante	11	32,4	32,4	55,9
	Muito importante	11	32,4	32,4	88,2
	Extremamente importante	4	11,8	11,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 18 - Frequência relativa ao fator avaliação da prova e expressão de opinião

Fonte: SPSS 20.0

B.2. COLABORAÇÃO ENTRE O AUDITOR INTERNO E O AUDITOR EXTERNO

		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
A	Coeficiente de correlação	1	,868**	,549**	,449**	,368*	,150	,556**	,371*	,112	,358*
	ρ		,000	,001	,009	,035	,396	,001	,031	,530	,038
	n	34	34	34	33	33	34	33	34	34	34
B	Coeficiente de correlação	,868**	1	,429*	,483**	,418*	,119	,626**	,411*	,083	,367*
	ρ	,000		,011	,004	,016	,501	,000	,016	,641	,033
	n	34	34	34	33	33	34	33	34	34	34
C	Coeficiente de correlação	,549**	,429*	1	,525**	,402*	,393*	,240	,301	-,124	,139
	ρ	,001	,011		,002	,021	,021	,179	,083	,485	,433
	n	34	34	34	33	33	34	33	34	34	34
D	Coeficiente de correlação	,449**	,483**	,525**	1	,544**	,260	,458**	,296	-,092	,435*
	ρ	,009	,004	,002		,001	,144	,008	,094	,611	,011
	n	33	33	33	33	32	33	32	33	33	33
E	Coeficiente de correlação	,368*	,418*	,402*	,544**	1	,114	,273	,106	-,135	,185
	ρ	,035	,016	,021	,001		,529	,130	,558	,455	,303
	n	33	33	33	32	33	33	32	33	33	33
F	Coeficiente de correlação	,150	,119	,393*	,260	,114	1	,015	,095	,063	,209
	ρ	,396	,501	,021	,144	,529		,933	,595	,722	,236
	n	34	34	34	33	33	34	33	34	34	34
G	Coeficiente de correlação	,556**	,626**	,240	,458**	,273	,015	1	,423*	,315	,189
	ρ	,001	,000	,179	,008	,130	,933		,014	,074	,293
	n	33	33	33	32	32	33	33	33	33	33
H	Coeficiente de correlação	,371*	,411*	,301	,296	,106	,095	,423*	1	-,054	,318
	ρ	,031	,016	,083	,094	,558	,595	,014		,762	,067
	n	34	34	34	33	33	34	33	34	34	34
I	Coeficiente de correlação	,112	,083	-,124	-,092	-,135	,063	,315	-,054	1	,067
	ρ	,530	,641	,485	,611	,455	,722	,074	,762		,708
	n	34	34	34	33	33	34	33	34	34	34
J	Coeficiente de correlação	,358*	,367*	,139	,435*	,185	,209	,189	,318	,067	1
	ρ	,038	,033	,433	,011	,303	,236	,293	,067	,708	
	n	34	34	34	33	33	34	33	34	34	34

Quadro B 19 - Coeficientes de correlação linear de Pearson entre as afirmações**Fonte: SPSS 20.0**

** Correlação significativa ao nível 0,01.

* Correlação significativa ao nível 0,05.

- O auditor externo tem em consideração o trabalho desenvolvido pelo auditor interno

	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
Não concordo nem discordo	4	11,8	11,8	11,8
Concordo parcialmente	11	32,4	32,4	44,1
Concordo	19	55,9	55,9	100,0
Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 20 - Frequência relativa à afirmação A

Fonte: SPSS 20.0

- O trabalho desenvolvido pelo auditor interno é importante no trabalho realizado pelo auditor externo

	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
Discordo	1	2,9	2,9	2,9
Discordo parcialmente	2	5,9	5,9	8,8
Não concordo nem discordo	4	11,8	11,8	20,6
Concordo parcialmente	10	29,4	29,4	50,0
Concordo	17	50,0	50,0	100,0
Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 21 - Frequência relativa à afirmação B

Fonte: SPSS 20.0

- A informação produzida pelo auditor interno aumenta a qualidade de informação prestada pelo auditor externo

	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
Discordo	2	5,9	5,9	5,9
Discordo parcialmente	3	8,8	8,8	14,7
Não concordo nem discordo	10	29,4	29,4	44,1
Concordo parcialmente	10	29,4	29,4	73,5
Concordo	9	26,5	26,5	100,0
Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 22 - Frequência relativa à afirmação C

Fonte: SPSS 20.0

- A cooperação entre os auditores (internos e externos) traduz-se em valor acrescentado para a entidade

	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
Não concordo nem discordo	5	14,7	15,2	15,2
Concordo parcialmente	7	20,6	21,2	36,4
Concordo	21	61,8	63,6	100,0
Subtotal	33	97,1	100,0	
Não respostas	1	2,9		
Total	34	100,0		

Quadro B 23 - Frequência relativa à afirmação D

Fonte: SPSS 20.0

- Existe colaboração entre auditores externos e auditores internos

	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
Discordo parcialmente	6	17,6	18,2	18,2
Não concordo nem discordo	9	26,5	27,3	45,5
Concordo parcialmente	12	35,3	36,4	81,8
Concordo	6	17,6	18,2	100,0
Subtotal	33	97,1	100,0	
Não respostas	1	2,9		
Total	34	100,0		

Quadro B 24 - Frequência relativa à afirmação E

Fonte: SPSS 20.0

- O grau de independência do auditor interno influencia o planeamento do auditor externo

	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
Discordo	2	5,9	5,9	5,9
Discordo parcialmente	5	14,7	14,7	20,6
Não concordo nem discordo	6	17,6	17,6	38,2
Concordo parcialmente	11	32,4	32,4	70,6
Concordo	10	29,4	29,4	100,0
Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 25 - Frequência relativa à afirmação F

Fonte: SPSS 20.0

- Quanto maior for a colaboração entre o auditor interno e o auditor externo, menor será o risco de fraude

	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
Discordo	1	2,9	3,0	3,0
Discordo parcialmente	2	5,9	6,1	9,1
Não concordo nem discordo	10	29,4	30,3	39,4
Concordo parcialmente	9	26,5	27,3	66,7
Concordo	11	32,4	33,3	100,0
Subtotal	33	97,1	100,0	
Não respostas	1	2,9		
Total	34	100,0		

Quadro B 26 - Frequência relativa à afirmação G

Fonte: SPSS 20.0

- Um planejamento adequado é importante para aumentar a colaboração entre os auditores (internos e externos)

	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
Discordo	1	2,9	2,9	2,9
Discordo parcialmente	1	2,9	2,9	5,9
Não concordo nem discordo	9	26,5	26,5	32,4
Concordo parcialmente	9	26,5	26,5	58,8
Concordo	14	41,2	41,2	100,0
Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 27 - Frequência relativa à afirmação H

Fonte: SPSS 20.0

- As empresas com atividade significativa de auditoria interna têm tendência a baixar os honorários dos auditores externos

	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
Discordo	3	8,8	8,8	8,8
Discordo parcialmente	4	11,8	11,8	20,6
Não concordo nem discordo	16	47,1	47,1	67,6
Concordo parcialmente	7	20,6	20,6	88,2
Concordo	4	11,8	11,8	100,0
Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 28 - Frequência relativa à afirmação I

Fonte: SPSS 20.0

- A existência de normativos éticos e profissionais é importante para que a função dos auditores internos e externos seja avaliada continuamente

	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM VÁLIDA	FREQUÊNCIA RELATIVA EM PERCENTAGEM ACUMULADA
Discordo parcialmente	1	2,9	2,9	2,9
Não concordo nem discordo	4	11,8	11,8	14,7
Concordo parcialmente	9	26,5	26,5	41,2
Concordo	20	58,8	58,8	100,0
Total	34	100,0	100,0	

Quadro B 29 - Frequência relativa à afirmação J

Fonte: SPSS 20.0